

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

L'USUFRUIT ET LA NUE-PROPRIÉTÉ

DEVANT LE DROIT FISCAL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

sera présenté et soutenu le jeudi 14 juin 1900, à 2 heures 1/2

PAR

RAOUL NALBERT

DOCTEUR EN DROIT

RÉDACTEUR PRÈS LA DIRECTION DE L'ENREGISTREMENT
DU DÉPARTEMENT DE LA SEINE

Président : M. WEISS

Suffragants : { MM. MASSIGLI } *Professeurs.*
 SOUCHON

PARIS

LIBRAIRIE NOUVELLE DE DROIT ET DE JURISPRUDENCE

ARTHUR ROUSSEAU, ÉDITEUR

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1900



Digitized by the Internet Archive
in 2026

THÈSE POUR LE DOCTORAT

A LA MÉMOIRE DE MON PÈRE ET DE MA MÈRE

A MA TANTE ET MARRAINE

*En témoignage
de vénération et de gratitude*

INTRODUCTION

Ce travail a pour but d'exposer le système des droits fiscaux applicables aux mutations de la nue propriété et de l'usufruit.

Après avoir recherché, dans le passé, à Rome et dans l'ancien droit quelles étaient sur ce point les idées et les règles admises, nous nous efforcerons de mettre en lumière les principes de perception actuellement en vigueur. Cette étude, en faisant ressortir les anomalies et les injustices du système actuel fera sentir et pour ainsi dire toucher du doigt la nécessité de la réforme proposée, surtout en présence des progrès réalisés à cet égard dans la plupart des législations étrangères. Et, par l'enchaînement naturel des idées nous serons conduit à examiner l'une des parties les plus intéressantes de ce sujet, c'est-à-dire le projet de réforme actuellement soumis aux délibérations du parlement.

PREMIÈRE PARTIE

Droit Romain

CHAPITRE I

NOTIONS GÉNÉRALES SUR LES IMPOTS DE MUTATION EN DROIT ROMAIN

§ I. — Mutations entre vifs

Toutes les législations fiscales modernes frappent d'un impôt les mutations, c'est-à-dire les transmissions de propriété ou de jouissance. Ce principe général est établi, en France, par l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII ainsi conçu.

« Le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs, et pour toute transmission de propriété, d'usufruit, ou de jouis-

« *sance de biens meubles et immeubles soit entre vifs,*
« *soit par décès.* »

A Rome, il n'y a jamais eu un système général des droits perçus par l'Etat sur toutes les mutations. Ce sont les nécessités de la politique, les besoins du moment ou la volonté de l'empereur qui ont fait créer de nouveaux impôts et abolir certains autres. On expliquera peut-être ce fait en disant qu'on s'était arrêté devant les difficultés qu'il y aurait eu pour le fisc à connaître toutes ces mutations. Quoiqu'il en soit, ce n'est qu'assez tard dans l'histoire du peuple romain que l'on eu recours à des taxes spéciales perçues à l'occasion de certaines mutations.

Ces taxes sont les suivantes :

1° La « *vicesimalibertatis* », impôt de $1/20$ sur les affranchissements, dû à Cneius Manlius et, fait unique dans l'histoire romaine, voté par les légions en dehors de Rome en l'an 398.

2° La « *quinta et vicesima venalium mancipiorum* », taxe de $1/25$, ou 4% sur les prix de ventes des esclaves.

3° La « *centesima rerum venalium* » frappant d'un impôt proportionnel les marchandises et denrées vendues aux enchères. Par leur nature d'ailleurs, ces ventes ne pouvaient être dissimulées, pas plus que le prix moyen-nant lequel elles étaient consenties. Le taux de cet impôt subit de nombreuses variations: Tacite nous apprend que Tibère après la conquête de la Cappadoce crut pouvoir abaisser à $1/2$ % le taux de cet

impôt qui avait été primitivement fixé à 1 % par Auguste. (Tacite, *Annales* liv. II, chap. 42) et Dion Cassius nous rapporte que ce même empereur finit par rétablir la taxe à son ancien taux (Dion Cassius, liv. VIII, ch. 16) Caligula abolit cet impôt qu'il remplaça par de nombreuses taxes de consommation.

D'ailleurs nous ne possédons aucun document de nature à nous faire supposer qu'un tarif spécial fut établi pour les ventes ne portant que sur la nue propriété ou l'usufruit. Toute affirmation à cet égard n'aurait que la valeur d'une simple hypothèse. Aussi, nous ne nous arrêterons pas davantage sur ce point.

Il n'en est pas de même de l'impôt des mutations par décès auquel nous arrivons maintenant.

§ II. — Mutations par décès

« *Lex Julia Vicesima hereditatium* »

L'impôt des mutations par décès occupe en droit romain une place prépondérante tant par l'importance des ressources qu'il procura au Trésor que par sa durée dans la législation. Il fut établi par une loi, dont le texte entier ne nous est pas parvenu et qui porte le nom de *lex Julia Vicesima hereditatium* (1)

(1) Les ouvrages des juriconsultes classiques, les *commentaires de Gaius*, les *Règles d'Ulpien* les *Sentences de Paul* ne nous fournissent aucun renseignement sur la *Vicesima*, car ils traitent exclusivement du droit privé. La compilation de Justinien renferme bien le droit public des Romains du VI^e siècle de

Une étude complète de cet impôt sortirait des limites de notre travail, et d'ailleurs, il serait téméraire de se hasarder sur ce terrain après les écrits très savants et très nombreux publiés sur cette partie de la législation romaine. Cependant nous ne pouvons aborder le point spécial qui nous occupe sans donner un aperçu général de la « *Vicesima* » après en avoir retracé brièvement les origines. Une loi est semblable à un monument, on ne peut juger de l'importance et de la valeur de l'une de ses parties sans en connaître les dispositions générales, les grandes lignes.

Les commentateurs sont loin de s'accorder sur l'époque à laquelle les droits de mutation par décès ont été établis à Rome et il s'est créé sur cette question deux courants d'opinions.

D'après les uns (théorie allemande), les droits de l'ère chrétienne, mais cet impôt avait alors disparu depuis près de cent ans, et les textes qui s'y rapportaient ont été détournés leur signification première par Tribonien. Les seules sources auxquelles nous pouvons puiser sont : Textes juridiques : 1° *Sent. de Paul*, tit. 6 du liv. IV de *Vicesima*, 2° *Digeste*, 5 textes tirés d'un commentaire de la *lex Vicesima* en deux livres d'ÉMILIUS MACER III, 5, (LII, 15 fr. 13, LXI, 7 fr. 37, LXXVIII, 1 fr. 7, XXXV, fr. 68, L, 16 fr. 164, 3° *Code*, 33, 3 constitut. de Justinien constate la disparition de cette loi. Texte littéraire, fragment de l'*Histoire Romaine* de *Dion Cassius*.

Nombreux monuments épigraphiques sans intérêt pour l'histoire de l'impôt, relatant les noms des agents chargés du recouvrement de l'impôt. Le plus important est le testament de *Dassumius* qui était écrit sur une table de marbre (dont 2 frag. ont été retrouvés en 1820 et 1830 près de la voie appienne, et qui ont été commentés par *Rudorff* 1845 et *Mommsen* (*corpus inscriptionum Latinarum* n. VI n^o, 10229).

mutation par décès remonteraient à la loi Voconia c'est-à-dire à l'an 585 de la fondation de Rome.

Cette opinion se base sur un fragment du panégyrique de l'empereur Trajan (§ 42) établissant que le Trésor public et celui de l'Empereur s'enrichissait par l'effet des lois Voconia et Julia : « Locupletabant et fiscum œerarium non tam Voconia et Julia leges quam... » La loi Julia dont il s'agit ici, est dit-on, la loi Julia Vieesima. Mais qui le prouve ? C'est là une simple hypothèse, car il y a eu beaucoup de lois Julia dont plusieurs offraient un intérêt fiscal : notamment l'une des lois caducaire, la loi Julia de Maritandis ordinibus, à laquelle se réfère vraisemblablement le fragment précédemment cité.

Une seconde opinion place l'origine de notre loi en l'an 714 de Rome. Ce système s'appuie sur un passage d'Appien (de bellis civilibus) au rapport duquel les triumvirs promulguèrent un édit décidant que « quiconque reçut des biens par testament en donna une partie au Trésor ».

Cette taxe établie en vue de se procurer des subsides nécessaires dans la lutte contre Pompé n'eut qu'une durée éphémère.

Dans tous les cas, il est certain qu'en l'an 759 de Rome, l'Empereur Auguste, après de longues et pénibles négociations obtint du Sénat le vote d'une taxe de 1/20 sur les successions dont le produit était destiné à constituer et entretenir le Trésor de l'armée permanente (œrarium militare) qu'il voulait créer pour asseoir défini

tivement sa puissance. Si l'idée première de cette taxe n'appartient pas à Auguste, ainsi d'ailleurs que l'affirme Dion Cassius, il est certain que l'institution de cet impôt à titre définitif est son œuvre. A partir de ce prince en effet, et pendant plus de 300 ans, les mutations par décès furent assujetties à l'impôt. On ignore l'époque précise à laquelle la Vicesima a cessé d'être perçue. Pline et Dion Cassius ont consigné les réformes apportées dans la perception par Néron, Trajan, Hadrien, Caracalla. Sous Eliogabale l'impôt existe encore puisqu'au dire de Lampride cet empereur établit comme receveur (*procurator*) un mulétier, un coureur, un cuisinier, un serrurier. On la retrouve encore avec l'empereur Gordien (238 de notre ère) dont le beau-père Timesthée fut au début de sa carrière procureur du « vingtième » et par la suite Directeur Général de cet impôt pour tout l'Empire.

Il est certain toutefois qu'en 531 la Vicesima avait complètement disparu.

A cette date en effet nous trouvons une allusion à l'abolition de cet impôt dans une constitution de Justinien (code VI 33 - C. 3). Mais, entre ces deux extrêmes (238 et 531) il n'est pas possible, en l'état des textes, de fixer la date exacte de la disparition de la Vicesima.

La Vicesima frappait toutes les successions sans distinction, les successions testamentaires, les successions légitimes et aussi, les donations à cause de mort. Seules les successions pauvres étaient exonérées. Dion

Cassius ne nous a pas fait connaître quelles étaient ces successions exonérées et Pline le jeune n'est pas plus explicite puisqu'il se borne à nous apprendre que la succession de peu d'importance « *parva et exilis hereditas* » était exonérée de l'impôt. Ce fut Trajan qui fixa la somme à partir de laquelle la taxe était due.

Pline le jeune s'exprime ainsi dans le panégyrique de cet empereur « *carebit onere vicesimæ parva et exilis hereditas* ». Il ne précise pas, du reste, quel était le chiffre que devait atteindre la succession pour supporter l'impôt. Les uns, s'appuyant sur la constitution de Justinien, VI, XXIII, c. 23 et sur le § 3 aux Institutes, III, VII, soutiennent que, seules, les successions de plus de 100 aurei étaient taxées. D'autres (dont l'opinion paraît plus vraisemblable) prétendent que les successions pauvres étaient celles qui n'excédaient pas 100,000 sesterces. Nous voyons, en effet, qu'au temps d'Auguste on considérait comme minimales les successions inférieures à ce taux, et la loi *Papia Poppæa*, relative à la succession des affranchis, par exemple contemporaine de la loi *Julia*, et qui eut des destinées analogues, envisage cette somme.

La *Vicesima* frappait exclusivement les citoyens romains. A cet égard, Dion Cassius nous apprend qu'Auguste était dominé par la pensée de faire payer aux citoyens une taxe compensatrice de l'impôt foncier. Le panégyrique de Trajan en contient une nouvelle preuve, Pline le jeune nous dit que par l'effet de l'octroi du droit

de cité les « *novi cives* » étaient assujettis à la *Vicesima hereditatium*, ce qui prouve bien que jusqu'à la concession du droit de cité ils en étaient exonérés. Ce fait explique d'ailleurs à merveille les véritables motifs qui conduisirent Caracalla à étendre le droit de cité à tous les habitants de l'Empire. Dion Cassius nous dit que cette constitution célèbre eut pour résultat immédiat d'étendre l'impôt de la *Vicesima* à tout l'Empire.

A la différence de nos droits de mutation qui frappent tous les héritiers sans exception, à Rome, certaines catégories de personnes étaient affranchies du paiement de la *Vicesima*. C'étaient les plus proches parents du défunt. Dion Cassius les appelle *πανυ συγγενεις, πανυ προσχοντες* (1) et Pline le jeune *heredes domestici*. Mais ni l'un ni l'autre de ces auteurs n'a précisé quels étaient les parents qui profitaient de l'exemption de l'impôt successoral.

La plupart des romanistes pensent aujourd'hui que les parents dont il s'agit étaient les *decem personae* appelées par le préteur à la possession des biens avant le manumissor *extraneus*, c'est-à-dire les père et mère aïeuls et aïeules, fils et filles, petits-fils et petites-filles, les frères et sœurs.

Les successions dévolues au Fisc et probablement les successions concernant des militaires étaient aussi affranchies de la charge de la *Vicesima*.

A Rome, la taxe successorale était toujours du

(1) *Dion-Cass.*, LV, 25 LXXVII, 9.

vingtième de la valeur de l'hérédité, soit de 5 0/0, quel que fut le degré de parenté existant entre le défunt et l'héritier et si l'avidé Caracalla porta l'impôt à 10 0/0 de l'hérédité, ce ne fut que pour un temps; son successeur Macrin rétablit la taxe à son ancien taux 1/20.

Déduisait-on pour le paiement de la taxe le passif héréditaire? Nous n'avons aucun renseignement précis à cet égard, sauf en ce qui concerne les frais funéraires. Le montant de ces frais était déduit de l'actif héréditaire imposable. On les considérait comme ayant été faits par le *de cuius* lui-même. Ils furent d'abord évalués par le percepteur d'impôt, mais, Trajan, trouvant blessante et vexatoire cette intervention du fisc, décida que l'héritier pourrait employer la totalité de l'actif héréditaire aux funérailles du défunt ou à la construction d'un mausolée, et ainsi ne payer aucun droit de succession.

Adrien, plus fiscal, décida qu'on ne comprendrait dans les frais funéraires que le prix de l'édifice servant d'abri au mort et non celui des constructions entourant cet édifice, alors même que le testateur eût ordonné de comprendre parmi les frais funéraires le prix de ces constructions.

A l'égard des autres charges héréditaires, si aucun texte connu ne prescrit la déduction, on peut croire cependant qu'elle existait.

En effet : 1° les Romains avaient essentiellement la notion du juste, leurs monuments juridiques le prou-

vent surabondamment ; or, la distraction des charges est équitable au plus haut point ; 2° du reste, l'axiome « bona intelliguntur cujusque quæ deducto ere alieno supersunt » figure dans les lois romaines ; 3° au surplus, une grande analogie existait entre la *lex vicesima hereditatis* et la *lex Falcidia* : les jurisconsultes romains avaient établi des règles identiques pour le calcul de la *Falcidie* et de la *Vicesima* ; or, la *Falcidie* se calculait sur l'actif net ; on déduisait par exemple, la valeur des esclaves affranchis ; 4° enfin, nous avons vu que les frais funéraires étaient certainement déduits et il est permis de supposer qu'il en était de même pour les autres charges de succession.

On peut donc admettre qu'à Rome les droits de mutation par décès étaient perçus sur l'actif net héréditaire, et l'on peut croire que, parmi les difficultés de perception qui firent disparaître la *vicesima hereditatis*, figurait la fraude des héritiers exagérant le passif de la succession.

Les agents chargés du recouvrement fixaient eux-mêmes la valeur des biens soumis à l'impôt et c'est à cela sans doute qu'ils devaient une grande partie de leur impopularité.

Les créances devaient figurer dans la masse impossible pour leur valeur nominale, mais si le débiteur était d'une solvabilité douteuse, les percepteurs, avec l'autorisation impériale étaient autorisés à transiger. (Test. de Dasumius. Dig. frag. loi 3. liv. 2. t. 4).

Généralement, la répartition de la taxe entre les assu-

jettis n'offrait aucune difficulté. Chaque héritier ou légataire à moins d'une disposition contraire du testament payait l'impôt proportionnellement à la part qu'il recueillait. L'application de ce principe entraînait toutefois quelques complications dans le cas où la succession se divisait entre *usufruitier* et *nupropriétaire*. L'examen de ce point spécial fera l'objet du chapitre suivant. Mais actuellement, après cet exposé, nous pouvons envisager d'un coup d'œil la loi Julia Vicesima.

Plus humaine que la loi de frimaire, la Vicesima respectait « les droits de la nature et ceux de la pauvreté ». En outre, par une coïncidence heureuse, mais rare, cette loi d'impôt était encore une loi d'hygiène moral, car elle entravait une industrie malsaine. « A Rome, beaucoup de riches fuyaient le mariage et vivaient entourés d'une foule où l'on voyait parfois des prêteurs, des consulaires qui, pour capter un testament se faisaient les courtisans assidus de quelque vieillard morose. Il était bon que la loi atteignit ces vautours, comme les appelle Martial et que l'Etat s'interposât entre l'héritage et ces étrangers, pour prélever sur leurs gains illégitimes une part qui servit à l'intérêt public (Dury, Hist. des Romains 1885, t. III, p. 737).

CHAPITRE II

LA LEX JULIA A-T-ELLE ÉTABLI UN TARIF DIFFÉRENT POUR LES MUTATIONS DE L'USUFRUIT ET DE LA NUE-PROPRIÉTÉ ?

Le paiement de la Vicesima avons-nous dit, était réparti entre chaque héritier ou légataire proportionnellement à la part qu'il recueillait.

Mais il y a des legs dont on ne peut apprécier immédiatement avec exactitude, l'importance et la valeur, parce que l'avantage qui en résulte doit cesser à l'arrivée d'un événement dont il est impossible de prévoir la date, tels sont les legs d'usufruit ou de rente viagère.

Or, dans ces divers cas, la question s'était naturellement posée de savoir comment chaque héritier ou légataire participerait au paiement de la Vicesima. On ne pouvait d'ailleurs surseoir au paiement de l'impôt

jusqu'à l'extinction de l'usufruit, ce qui eut simplifié la question. Il fallait, dès le décès, opérer une répartition aussi équitable que possible de la taxe entre usufruitier et nu propriétaire.

La *lex Vicesima* ne semble pas avoir à ce sujet établi des règles précises. Mais les juriconsultes romains paraissent avoir comblé cette lacune et adopté, sur ce point encore, la solution la plus conforme à la logique et à l'équité.

S'appuyant sur cette observation généralement vérifiée par les faits que la durée de la vie d'une personne peut-être présumée avec quelque exactitude en tenant compte de son âge, ils avaient, pour apprécier la valeur de l'usufruit, admis un système basé sur l'âge de l'usufruitier.

Il existe, en effet, un texte extrait d'un commentaire d'Emilius Macer sur la *lex Vicesima* (Fr. 68, Dig. XXXV) (1), dans lequel ce juriconsulte rapporte les règles qu'Upien avait tracées à ce sujet.

Prenant pour exemple un legs d'aliments et s'autorisant de l'avis d'Ulpien, ce texte présume ainsi qu'il suit la durée du legs et par là même, celle de la vie du bénéficiaire, en se basant sur l'âge du légataire :

de 1 à 20 ans le légataire est présumé vivre 30 ans

20 à 25 — — 28 —

25 à 30 — — 25 —

(1) Ce texte concernant la quarte Falcidie s'appliqua tout d'abord à la *Vicesima* qui avait disparu à l'époque de Justinien.

30 à 35 ans le légataire est présumé vivre 22 ans.

35 à 40 — — — 20 —

40 à 50 — il vivra de 19 à 29 ans

(*Tot annorum computatio fit quot ætati ejus ad annum sexagesimum deerit remisso uno anno*), c'est-à-dire que le légataire est présumé vivre autant d'années moins une qu'il lui en faut pour atteindre la soixantaine.

de 50 à 55 ans..... 9 ans

55 à 60 — 7 —

60 et au delà..... 5 —

Ulpien, ajoute Macer, dit que la même règle est observée pour le calcul de la durée des legs d'usufruit « eoque nos jure uti Ulpianus ait, et circa » « computationum usufructus faciendam » Macer nous apprend d'ailleurs qu'Ulpien seul enseignait ce système, tant pour l'évaluation des legs de pensions viagères que pour les legs d'usufruit et que, en pratique (fr. 68, Deig. XXXV, ») on adoptait un mode d'évaluation moins compliqué : l'usufruitier était censé devoir vivre 30 ans s'il avait lui-même moins de 30 ans — de 30 à 60 ans on présumait qu'il vivrait le nombre d'années qui le séparait de 60 ans.

Le système indiqué est d'ailleurs incomplet car il ne parle pas du cas où le légataire avait plus de 60 ans. M. Serrigny complète ce système à l'aide du premier en décidant que pour les légataires de plus de 60 ans la durée présumée de l'existence était invariablement fixée à 5 ans. Bien que moins compliqué que le premier,

ce système aboutissait à des conséquences étranges : une personne âgée de 29 ans était censée ne vivre que jusqu'à 59 ans, à 30 ans elle était présumée vivre jusqu'à 60 ans.

Toutefois, il y avait entre eux, un point commun, c'est que, dans l'un et l'autre système, l'usufruit le plus long était censé n'avoir jamais une durée supérieure à 30 ans. Aussi Macer en conclut que le legs d'usufruit ou de rente viagère fait à la République « soit pur et simple soit pour les jeux olympiques n'était censé fait que pour 30 ans. » « *Sic denique et si reipublicæ usufructus legetur sive simpliciter sive ad ludos triginta annorum computotio fit* ».

Sur ce texte que M. Serrigny résume ainsi « Si l'usufruit était légué à une cité, il était estimé à raison de 30 ans seulement, tandis que sa durée normale était de 100 ans » le savant professeur s'exprime ainsi : (1)

« Ce tarif paraît singulier comparé à celui de notre loi fiscale sur les mutations par décès, pour lesquelles les transmissions de pleine propriété sont estimées à 20 fois le revenu, et celles d'usufruit ou de rente viagère à 10 fois le même revenu (loi du 22 frimaire an VII, n^{os} 7 et 8).

« Comment expliquer qu'en droit romain l'évaluation des legs d'usufruit ou de pensions viagères, ait été portée à trente annuités, c'est-à-dire à moitié en sus

(1) SERRIGNY. *Droit public et administratif romain*, 1862, liv. 2, p. 179.

« de l'estimation que nous donnons aux legs de pleine-
 « propriété et au triple de celle adoptée chez nous pour
 « les legs d'usufruit ? Cette objection a d'autant plus de
 « force, que l'évaluation des legs de rente perpétuelle
 « ne se faisait qu'en formant le capital par 25 fois le
 « revenu, sur le pied d'un intérêt de 4% par an. Il faut
 « supposer que le débiteur de la Vicesima avait droit
 « de retenir l'escompte ou interusurium sur le capital
 « des transmissions viagères ou usufructuaires (Voir en
 « ce sens Gaeanus, ad. L. 568 et Pothier, Pandect, n° 61
 « a. tit).

« Et encore cette explication ne lève pas toutes les
 « difficultés de cette loi très obscure, dont les commen-
 « tateurs se sont peu occupés quoi qu'elle ait une
 « grande importance ».

Même s'il était établi par un texte précis corroboré
 par d'autres documents probants, ce tarif semblerait
 fort extraordinaire et il y aurait lieu de s'en étonner
 avec M. Serrigny.

Mais le texte sur lequel on prétend fonder cette doc-
 trine est unique et ne dit rien de semblable. Le § 68 en
 effet, ne parle nullement *du taux de capitalisation*
 des rentes. Il dit simplement ceci : si le légataire a
 moins de 20 ans, la somme d'aliments léguée sera
 réputée de 30 ans, comme si le legs était fait pour
 30 ans.

« *Computationi in alimentis facienda hanc formam
 esse Ulpianus scribit, ut a prima ætate usque ad*

annum vicesimum quantitas alimentorum triginta annorum computetur.

Si le légataire a plus de 30 ans, le legs sera réputé fait pour un temps d'autant plus court que le légataire sera plus âgé.

Quant au legs fait à une cité il sera compté comme devant durer le temps maximum d'un legs d'usufruit, c'est-à-dire 30 ans.

M. Serrigny estime que dans ce cas, l'évaluation du legs d'usufruit se fera en multipliant le revenu annuel par 30. C'est là une pure hypothèse. La loi 68 en effet se borne à établir *la durée* présumée d'un usufruit ou d'une rente viagère, d'après l'âge du légataire. Elle stipule qu'en aucun cas, cette durée n'excèdera 30 ans. Mais elle ne s'occupe nullement de déterminer LA VALEUR de l'*usufruit* ou de la rente. A vrai dire sur ce point, nous sommes réduits à de simples conjectures. On a tenté bien souvent cependant de résoudre cette question à l'aide des documents précédemment analysés. La théorie que soutient à cet égard M. Maguero est fort séduisante et, à coup sûr, très ingénieuse (1).

En fait, dit M. Maguero, le legs d'une rente viagère (ou d'un usufruit) fait à une cité différerait fort peu d'une rente perpétuelle puisqu'il était présumé devoir durer 100 ans (L. 56 Dig. de Usuf. et *auemodmodum*). On peut donc conclure, que l'évaluation du legs d'une rente viagère fait à une cité s'obtenait comme celui

(1) MAGUERO *Théorie de l'impôt sur les successions* 1881.

d'une rente perpétuelle, en multipliant le revenu annuel par 25.

D'autre part, comme nous savons, d'après le texte de Macer, que le legs d'une rente viagère fait à une cité était réputé stipulé pour 30 ans, nous savons du même coup, que la valeur du legs d'un usufruit de 30 ans s'obtenait en multipliant le revenu annuel par 25, c'est-à-dire, comme s'il s'agissait d'une rente perpétuelle.

Dans ce système conclut l'auteur, tout devient clair, tout s'explique et l'on peut dire que cette méthode d'évaluation pour les rentes viagères employée par les romains est bien supérieure à la nôtre. En effet, la vente viagère était-elle léguée à un mineur de 20 ans ?

Elle était censée devoir durer au moins 30 ans, c'est-à-dire considérée comme perpétuelle ou *du moins évaluée comme telle*. Le légataire avait-il 23 ans ? elle n'était plus capitalisée que par les $28/30$ de 25, et ainsi de suite jusqu'au minimum de l'évaluation $5/30$ de 25. De telle sorte que le chiffre de 30 était le dénominateur commun de toutes ces fractions dont les numérateurs formaient une progression descendante depuis 30, chiffre maximum, jusqu'à 5, minimum de durée.

Nous comprenons fort bien que « le tarif romain ainsi expliqué soit beaucoup plus équitable que le notre qui ne varie jamais (1) quel que soit l'âge du légataire de l'usufruit, que ce soit un enfant de 12 ans ou un vieillard de 90 ans ».

(1) Voir *infra*

Malheureusement, cette théorie part d'un principe absolument a priori. Il n'est rien moins qu'établi en effet que la rente perpétuelle eut en droit romain la même valeur que l'usufruit de 30 ans. Il n'y a pas seulement entre les deux droits une différence de durée mais une différence de nature et déduire de la valeur assignée à l'un de ces droits l'évaluation de l'autre est à coup sûr assez hardi.

L'auteur lui-même a senti le point faible de son argumentation car il ajoute :

« Et quant à cette estimation de l'usufruit de 30 ans
« au même taux que la pleine propriété devons-nous
« nous en étonner outre mesure ?

« Si dans certains cas, la prestation annuelle était
« capitalisée par 25, n'était-elle pas souvent, en
« revanche, du tiers, du quart, du sixième même du
« capital, tandis que d'après notre loi de frimaire elle
« est invariablement de la moitié. »

Cette observation est très juste, mais, une considération, n'est pas une démonstration.

D'ailleurs, quand on quitte le terrain des textes pour s'aventurer sur l'océan de l'hypothèse on ne sait plus jusqu'où le vent de l'imagination peut conduire. On a même supposé « que pour évaluer une rente viagère en vue de l'impôt du vingtième (et par là même un usufruit) les Romains se servaient d'un calcul absolument analogue à celui qui est ordonné par la loi du 20 juillet 1886 pour fixer le chiffre de la rente viagère à verser

aux déposants de la Caisse nationale des retraites pour la vieillesse (art. 9) (1).

Quant à nous, s'il nous fallait absolument conclure, nous pencherions vers l'opinion de MM. Wahl (2) et Croll (3) beaucoup moins compliquée.

Dans ce système, on suppose qu'on commençait par fixer la valeur annuelle de l'usufruit ou de la rente viagère, et que cette valeur, représentée par une fraction du revenu annuel (peut-être $\frac{1}{3}$ ou $\frac{1}{2}$) était multipliée par le nombre d'années assigné à la durée de l'usufruit, d'après le tableau des probabilités de survie dressé par Ulpien et Macer.

Quoi qu'il en soit, un fait paraît acquis.

C'est que l'usufruit était évalué par la loi d'après l'âge de l'usufruitier et que le nu propriétaire, s'il acquittait l'impôt dès l'ouverture de la succession, ne payait pas la taxe sur la valeur entière des biens.

Les deux règles contraires, nous le verrons, ont été adoptées par notre législation. C'est assez dire que la supériorité du système romain est évidente.

(1) *Thèse pour le Doctorat* GUILLAUD, 1895.

(2) WAHL. *Impôt sur les mutations par décès*, 1886, Thèse

(3) CROLL *Thèse : La réforme des droits de succession*, 1897.

DEUXIÈME PARTIE

Ancien Droit

CHAPITRE I

DROIT FÉODAL

La Vicesima et les autres taxes fiscales perçues dans tout l'Empire depuis la constitution célèbre de Caracalla disparurent peu à peu après l'invasion des barbares.

Aussi, notre impôt de l'enregistrement ne peut être rattaché au droit romain par un lien de filiation non interrompu. On prétend d'ailleurs assez généralement que nos droits de mutations tirent leur origine des taxes féodales perçues à l'occasion des mutations de fiefs et de censives. A vrai dire, on ne peut guère les comparer que pour marquer les différences profondes qui les séparent. Les taxes féodales étaient avant tout recog-

nitives de la suzeraineté et perçus à l'occasion des changements de *vassal* ou de *cesitaire*, c'est-à-dire établies sur les mutations de personnes. Nos droits de mutations, au contraire, n'impliquent aucun aveu de dépendance de l'individu envers l'Etat et sont perçus à l'occasion des mutations de biens. A cet égard, ils se rapprochent beaucoup plus des impôts romains que des taxes féodales. Cette différence de principe expliquera d'ailleurs pourquoi en droit féodal, les mutations d'usufruit n'étaient, en règle générale, assujetties à aucun droit.

Ce qui caractérise le régime féodal, c'est la personnification de la propriété foncière et comme conséquence, l'établissement d'une véritable hiérarchie entre les terres. — Les terres sont libres ou dépendantes, nobles ou roturières. Les terres libres sont les alleux, les terres dépendantes sont les fiefs (terres nobles) les censives (terres roturières).

L'Alleu. — L'alleu est un bien libre, comportant propriété pleine et entière, c'est en somme, au Moyen-Age la forme de propriété qui ressemble le plus à celle des romains et à la nôtre « *Franc alleu*, dit l'article 255 « de la coutume d'Orléans est héritage tellement franc « qu'il ne doit fonds de terre (c'est-à-dire aucune redevance seigneuriale dite in recognitionem domini,) et « n'est tenu d'aucun service foncier, et ne doit saisines, « dessaisines, ni autre servitude, quelle qu'elle soit. » « Tenir en alleu, dit-on, c'est tenir de Dieu tant seulement, fors quant à la justice. »

La transmission des alleux soit en pleine propriété, soit en usufruit étant affranchie des profits de mutations seigneuriaux, nous ne nous y arrêterons pas. En fait d'ailleurs, l'alleu était fort rare. Au temps de Beaumanoir, il n'en existait plus dans le Beauvoisis. « Nulle terre sans seigneur » dit l'adage. Aussi on peut affirmer qu'au Moyen-Age, la conception romaine de la propriété libre a presque complètement disparu : au dominium a succédé la tenure.

Les terres *dépendantes* relevaient d'une autre terre, et leur tenancier devait reconnaître un seigneur foncier. C'étaient, avons-nous dit : les fiefs (terres nobles) et les censives (terres roturières).

Fiefs. — L'auteur de la coutume de Paris, Brodeau, (des fiefs, titre I, n° 5) après avoir constaté que « les « docteurs tant français qu'étrangers se sont grande-
« ment travaillés pour découvrir et expliquer la vraie
« nature origine étymologie et qualité de nos fiefs » adopte sur cette question la solution généralement admise au Moyen-Age, d'après laquelle tout fief procédait d'une concession faite par un seigneur d'un de ses biens à charge de foi et de services. « Sub fidelitate et exhibitione servitiorum, » « Dumoulin ». Dans la plus haute antiquité française, dit-il, les fiefs se nommaient « *beneficia* parcequ'originaires ils se donnaient par
« les Roys « in *beneficium* » « *munere regio*, » par
« forme de récompense militaire et depuis par les sei-
« gneurs particuliers aux nobles et à ceux qui faisaient

« profession des armes sous la loy et obligation de la
« foy, la religion du serment, et certaines charges, rede-
« vances et obligations de services (1). »

Au nombre de ces charges et redevances figurent les droits de mutations dont l'existence s'explique par des raisons toutes historiques.

« Les fiefs qui, dans leur première origine n'étaient
« que personnels et à vie, ont été rendus propriétaires
« patrimoniaux et héréditaires et ont commencé à se
« perpétuer dans les familles sous le règne d'Hugues
« Capet », (Brodeau, cout. de Paris).

A dater de ce moment, il parut naturel d'introduire les profits, comme une sorte d'abonnement qui fixait une fois pour toutes la valeur des droits attribués au seigneur, en cas de mutation. Ces droits formaient ainsi une condition tacite de la concession primitive ; c'est là, du reste, une opinion très ancienne dont Beaumanoir a exposé la théorie (chap. XXVII).

Une autre opinion attribue l'origine des droits féodaux à cette nécessité imposée aux acquéreurs ou nouveaux possesseurs, d'obtenir l'investiture du fief. Il était admis à l'origine que le seigneur pouvait n'accorder l'inves-

(1) Cette affirmation touchant l'origine des fiefs est beaucoup trop générale, car beaucoup d'alleux avaient été convertis en fiefs par leurs propriétaires qui préféraient devenir vassaux d'un puissant suzerain auquel ils avaient abandonnés leur terre en vue d'obtenir sa protection.

titure que moyennant paiement des droits d'ensaisinement (1).

On décidait, au cas de mutation par décès, que le seigneur était saisi de la possession du fief, même avant la mort du vassal.

La règle « le mort saisit le vif » était donc refusée à l'héritier du vassal contre le seigneur, mais, moyennant le paiement d'un droit appelé droit de relief, le seigneur relevait le fief au profit de l'héritier.

Plus tard encore, quand le vassal fut autorisé à aliéner le fief, il se dessaisissait entre les mains du seigneur qui en saisissait le nouveau vassal en l'agréant et pour prix de son autorisation à l'acte, lui imposait le paiement, qui reçut, à cause de cela, le nom d'auctoramentum et fut fixé par la suite au cinquième du prix de vente ce qui le fit appeler droit de quint. (Beaumanoir, Coutume de Beauvaisis, XXVII — 7).

En résumé, aux mutations par décès et entre vifs s'appliquait le profit de relief : aux ventes et contrats assimilés le profit de quint.

Quelques mots sur chacun d'eux :

Relief ou rachat. — Le mot relief vient d'une fiction ; le seigneur est censé relever le fief tombé depuis la disparition du vassal. Le mot rachat représente l'obli-

(1) *Grand Coutumier*, ch. XIX-XXV. Cela est si vrai, que le bail à rente rachetable est assimilé à la vente et que le bail à rente irrachetable ne subit pas cette assimilation (Coutume, Paris, 23).

gation imposée au nouveau vassal de racheter le droit de propriété du fief.

Le profit de relief consistait en la jouissance pendant une année des fruits et revenus du fief. Cette jouissance, d'abord effective, fut remplacée par une indemnité qui était, au choix du seigneur, soit fixée par des prud'hommes, soit offerte par le vassal (art. 45, Coutume, Paris).

Profit de quint. — C'est le droit de percevoir le cinquième, le quint denier de tout ce qui constituait le prix de l'aliénation. Avant la rédaction des coutumes et dans la première rédaction de la coutume de Paris, ce droit incombait au vendeur comme une conséquence de l'autorisation de vendre, sollicitée et obtenue. Toutefois, l'acheteur devait payer le requint, c'est-à-dire le cinquième du droit de quint. En 1580, ce système fut simplifié et changé ; on supprima le requint et on mit le quint à la charge de l'acheteur ; cette réforme ne fit que sanctionner un usage admis.

D'ailleurs, le tarif du droit variait. Il était de :

$\frac{1}{4}$	du prix dans le Nivernais,
$\frac{1}{6}$	— Poitou,
$\frac{1}{12}$	— Maine,
$\frac{1}{13}$	— Normandie.

La censive. — Comme le fief et au contraire de l'alleu la censive était une terre dépendant d'un seigneur mais elle différait essentiellement du fief en ce qu'elle n'était

jamais un bien noble et que, dès l'époque féodale le tenancier ne devait que des services matériels.

Dumoulin définit la censive « Une terre concédée avec « translation du domaine utile et sous réserve du « domaine direct et des droits seigneuriaux reconnus « au moyen d'une redevance modique ». Cette redevance était en général d'un ou deux sols par an.

Les taxes qui frappaient les mutations de censives s'appelaient *lods* et *ventes*. Elles n'étaient dûes que sur les ventes et contrats assimilés. Le taux habituel était du 1/12 du prix ; l'acheteur était débiteur du droit (1). Primitivement, il existait à Paris, un autre droit utile qu'on nommait le droit d'ensaisinement ; l'acquéreur d'une censive n'obtenait investiture qu'en payant au seigneur le droit d'ensaisinement. Ce droit fixé à 12 deniers parasis, n'était pas obligatoire : « ne prend saisine qui ne veut ». Aux derniers siècles, les actes des notaires n'exigeaient pas un ensaisinement formel ; il suffisait que le seigneur fit insérer dans l'acte une clause de désaisine-saisine, laquelle devint rapidement clause de style ; c'était ainsi, le consentement des parties qui substituait la tradition feinte à la tradition réelle. Il faut voir dans l'article 1138 du Code civil, un souvenir évident de cette clause de l'ancien droit.

(1) « Les lods et ventes étaient les droits qui se payaient au seigneur direct duquel relevait un héritage en censive, acquis par contrat de vente ou tout autre acte équivalant à vente. BOSQUET, *Dict. des Domaines*. V. lods et ventes ».

Usufruit. — La cause de la perception de tous les droits féodaux aussi bien des profits de quint et droits de relief que des lods et ventes était le changement d'homme c'est-à-dire le changement de vassal « *hoc est quoties contigit mutatio personne vassali* » dit Dumoulin.

Tel est le sens de l'article 33 de la coutume de Paris. « En toute mutation de fief est dû droit de rachat ou relief. Telle est la règle fondamentale ».

L'article 73 placé au titre (des censives) est beaucoup plus explicite. L'auteur du coutumier se demande dans « quels contrats de ventes d'héritages soit en *roture* soit en *fiefs* il n'est dû ventes ni *quints* » et il constate qu'« il n'en est point dûs pour transactions quand il n'y a point mutation de possesseur ni pour ventes de coupes de bois..... ni pour ventes d'*usufruit*. »

On comprend dès lors pourquoi, sous l'empire du droit féodal les transmissions d'usufruit n'étaient assujetties à aucun droit.

« Il n'est point dû de droits féodaux pour ventes d'usufruit, disait Poquet de Livonnière, c'est la *disposition du droit commun*, non pas que l'usufruit ne doive être mis au rang des immeubles mais parce qu'il n'y a point de mutation de vassal à sujet ». (*Traité des fiefs*, liv. III, chap. VI, sec. 3). •

Toutefois, si telle était la disposition du droit commun, certaines coutumes notamment celles de Bretagne, admettaient à l'égard des censives, la perception des droits de lods et ventes sur les mutations d'usufruit.

Nue propriété. — Le régime féodal avait développé chez les seigneurs un esprit de fiscalité extrême. On retrouve la preuve dans les difficultés qu'ils suscitèrent à l'occasion des mutations en nue propriété.

Dans les ventes de nue propriété avec réserve de l'usufruit au profit du vendeur ou pour une autre personne auquel il appartient, le droit est dû, dit Bosquet (1), « sur le prix stipulé et les autres charges » imposées à l'acquéreur qui sont de nature à y être « jointes ». Mais, ajoute-t-il, doit-on regarder la réserve de l'usufruit comme faisant partie du prix et des charges imposées ?

Les seigneurs soutenaient l'affirmative et prétendaient qu'on devait ajouter au prix stipulé la valeur de l'usufruit réservé qui était généralement considéré comme ayant la même valeur que la nue propriété en sorte que le droit de mutation devait être liquidé sur le double du prix fixé. Mais leurs prétentions furent repoussées par tous les féodistes (D'Argentre, Dumoulin, Duplessis) (Dict. Dom. V. Prix page 411).

En 1750, la question fut portée devant le parlement de Bretagne qui condamna la doctrine soutenue par les seigneurs, mais l'année suivante, le parlement de Rouen la trancha en sens inverse.

Les motifs de cette dernière décision sont d'ailleurs de même ordre que ceux qui ont fait introduire dans la loi de frimaire une solution analogue (art. 15, N° 6) et les

(1) BOSQUET. V. Prix. 7.

divergences de vues des deux Parlements sur cette question s'expliquent naturellement par les différences constatées entre les deux coutumes, qui admettaient d'un côté, et rejettaient de l'autre la perception des droits de lods et ventes sur les cessions d'usufruit faites au nu propriétaire.

CHAPITRE II

DROIT MONARCHIQUE. — CENTIÈME DENIER

Les édits bursaux de Louis XIV servent pour ainsi dire de trait d'union entre le système des taxes féodales et la législation sur l'Enregistrement. Le roi, comme tout seigneur, percevait dans les limites du domaine de la couronne les profits féodaux dont nous venons de parler, droits de relief, de quint, de lods et ventes. Dans la lettre que Suger écrivit à Louis XII pour le prier de ne pas prolonger son séjour en terre sainte, le Ministre rendait compte au roi des ressources tirées de cet impôt. Ces ressources parurent bientôt insuffisantes et Louis XIV eut l'idée d'établir au profit unique de la couronne, une taxe royale calquée sur les redevances seigneuriales mais plus générale.

Toutefois, il fallait user d'habileté, car les taxes féodales, déjà très lourdes, risquaient de réaliser avec des taxes nouvelles, un double emploi qui n'eût pas été accepté. La royauté, loin de heurter les seigneurs, flatta donc leurs intérêts en prétendant qu'il importait au complet recouvrement des taxes féodales que toutes les mutations fussent dûment constatées. Ce prétexte contenait en germe l'impôt nouveau dont l'édit de 1703 affirma

l'existence en imposant à toutes les mutations immobilières, la vieille formalité de l'insinuation.

Introduite en France par un édit de 1539, l'insinuation n'était autre chose que l'enregistrement au greffe de certains actes dont la publicité paraissait nécessaire ; ces actes étaient les donations et les substitutions. A l'origine, cette formalité n'avait rien de final et son application se justifiait par l'importance des actes qu'elle visait. Les parties étaient libres du reste, de ne pas recourir à l'insinuation, mais l'absence d'insinuation avait comme sanction, la nullité de l'acte. L'innovation de l'édit de 1703 consista à créer une insinuation « bursale » plus large que la première, puisqu'elle s'étendait « à tous contrats de vente, échanges, « décrets et autres titres translatifs de propriété de « biens immeubles, tenus en fief ou à censive, soit du « roi, soit des seigneurs particuliers » (1) et d'une nature toute spéciale, puisqu'elle s'imposait comme obligatoire et que la sanction de cette obligation consistait non pas dans la nullité de la mutation, mais dans une amende infligée par le fisc.

L'intérêt des seigneurs n'était qu'un prétexte, personne ne s'y trompa. A raison du prétexte invoqué, les mutations d'alleux étaient nécessairement exemptes de droits ; mais on profita des discussions fréquentes que soulevait la nature des héritages pour y trouver

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, II, 1642.

une raison décisive de frapper les alleux (1). Dès lors, toutes les mutations furent assujetties à l'insinuation ; et le salaire de cette formalité s'appela centième denier.

Ainsi se trouva vaincu le danger de créer ouvertement un impôt. Il ne s'agit pas, à l'apparence, d'atteindre les mutations, mais bien de prélever la juste rémunération d'un service rendu.

Le centième denier bénéficia d'une extension si prompte, qu'il atteignit des mutations nombreuses pour lesquelles l'intérêt des seigneurs n'aurait pas pu être invoqué ; c'est ainsi qu'une déclaration du 20 mars 1708, art. 6, imposa indistinctement le centième denier à tous actes translatifs et retrocessifs de propriété immobilière des fiefs, censives ou alleux et « encore qu'aucun des dits biens ne fût sujet à des lots et des ventes et autres droits seigneuriaux ». Cependant les successions en ligne directe restèrent affranchies du centième denier (2) ; ce tempérament, d'abord limité aux provinces qui exemptaient des droits seigneuriaux, les héritiers en ligne directe, se généralisa bientôt et fut édicté en règle absolue par l'édit de 1706 et par deux déclarations royales des années 1707 et 1708. Il semble que pour compléter l'analogie avec le système féodal, il eût fallu affranchir du centième denier, les successions directes ascendantes, car à celles-ci, le

(1) DÉCLARATION du 19 juillet 1704.

(2) Les successions en ligne collatérale, soumises à une progression à rebours par l'édit de 1670, furent assujetties au centième denier par un édit de 1706.

droit de relief demeurait étranger ; mais on adopta une opinion moyenne qui accordait l'immunité au seul cas où un testament était inutile pour conférer à l'ascendant le droit à l'objet légué.

Le taux du centième denier était de 1 % de la valeur des biens transmis et les délais d'exigibilité étaient ainsi fixés : « Le centième denier échu à titre successif, doit être payé dans les 6 mois du décès ; celui des biens donnés par des actes entre vifs doit être acquitté dans 4 mois de la date, et celui dû pour toutes autres acquisitions quelconques, doit être payé dans le délai de 3 mois au plus tard, le tout, à peine du triple droit. » (1)

S'il n'y avait pas d'acte, on prenait pour base d'évaluation, les déclarations des parties et l'on se réservait d'en dévoiler l'insuffisance, au moyen d'expertise.

S'il existait un bail, on capitalisait le revenu par 20 et la règle restait identique, au cas où le bail échu avait une date récente. La valeur brute des biens transmis servait d'assiette à la taxe. (2)

Usufruit nœ propriété. — L'impôt du centième denier était essentiellement un impôt *de mutation* sur les *immeubles*. A ce point de vue, il différait complètement des taxes seigneuriales qui frappaient les *mutations de personnes*. Aussi n'est-il pas étonnant que sous la législation du centième denier, l'usufruit fut

(1) Bosquet, *Dictionnaire des Domaines*, V. Triple droit.

(2) Les seules charges à déduire sont les rentes foncières rachetables.

complètement assimilé au point de vue de la perception des droits à la pleine propriété.

« Le droit du centième denier dit Bosquet (1) est dû
« pour tout usufruit d'immeubles *dans les mêmes cas*
« *où il est dû* pour les mutations de propriété à l'except-
« tion néanmoins de l'usufruit *purement légal*, c'est-à-
« dire de celui qui n'a pour fondement que les
« dispositions des coutumes et autres lois, comme le
« douaire coutumier... »

La consolidation résultant de l'extinction de l'usufruit par suite de la mort naturelle ou civile de l'usufruitier n'était, elle aussi, passible d'aucun droit (Bosquet, Cod. V^o, n^o 3.)

Quant à la valeur imposable de l'usufruit on admettait qu'elle était égale à la moitié de la pleine propriété des biens assujettis à la taxe.

« L'usufruitier ne paye que 1/2 du droit de centième
« denier de la valeur entière des biens dont il a droit
« de jouir... si l'usufruit est donné ou légué et que l'on
« ne connaît pas le revenu des biens, il est dû pour cet
« usufruit 1/2 du droit de centième denier. Si le revenu
« est connu, le droit est fixé sur le capital au denier 10.
« du revenu. » (Bosquet, V. Usufruit, n^o 5).

D'ailleurs ces règles touchant la valeur de l'usufruit n'étaient applicables que s'il s'agissait d'un usufruit dont la durée était attachée à la vie d'une personne. A

(1) V^o Usufruit, 2.

l'égard des usufruits établis pour une durée fixe, on appliquait les bases d'évaluations adoptées pour les baux à long terme en sorte que « si la jouissance n'ex-
« cède pas 9 ans, il ne sera dû aucun droit de centième
« denier, de 9 à 30 ans, il sera dû 1/2 du droit de cen-
« tième denier, pour 30 ans et au-dessus le droit est dû
« sur la valeur entière des biens. » (Bosquet cod., v.n° 6.)

Les mutations en nue propriété par suite de donations de successions ou de legs étaient tarifées sur le pied de la *valeur entière des biens*, sans aucune déduction de l'usufruit. A l'égard des ventes, comme d'après les règles établies le droit de centième denier se calculait sur le prix stipulé, c'était ce prix qui servait d'assiette à la liquidation de l'impôt. Il en était ainsi alors même que l'usufruit était réservé par le vendeur. (Bosquet v. Prix 7.)

Mais l'auteur du Dictionnaire tout en reconnaissant que telle était sur ce point la pratique suivie estimait qu'en pareil cas on devait liquider l'impôt de centième denier comme les taxes féodales, en ajoutant au prix stipulé la valeur de l'usufruit.

« Car dit-il, puisque cet usufruit est regardé comme
« faisant partie du prix, les droits de contrôle et de
« centième denier en doivent nécessairement être per-
« çus puisqu'ils sont dûs pour tout ce qui forme le
« prix. » — Son opinion a prévalu par la suite et c'est
elle qui a inspiré les rédacteurs de la loi de frimaire
art. 15. n° 6.

CHAPITRE III

DROIT INTERMÉDIAIRE

Tout ce système fut abrogé par la loi des 5-19 décembre 1790 qui prononça la suppression des impôts existants et l'établissement d'une taxe nouvelle et unique sous le nom de droit d'enregistrement.

La loi des 5-19 décembre 1790 dont le projet, dit-on, fut inspiré par Talleyrand, était une œuvre de réaction contre l'ancien régime ; elle se confiait entièrement à la loyauté des « citoyens régénérés ». Ne supposant pas la possibilité de la fraude, elle ne donnait aucun moyen de l'atteindre. Aussi une loi additionnelle dut-elle intervenir, dès les 29 septembre et 9 octobre 1791. Pendant toute la période révolutionnaire, la législation sur l'enregistrement fut incessamment remaniée et l'on peut citer parmi un grand nombre d'actes législatifs, les lois des 9 pluviôse au 4, 14 thermidor au 4 et 9 vendémiaire au 6. La refonte complète d'une législation devenue en peu d'années confuse et contradictoire ne tarda pas à devenir indispensable.

Tel fut l'objet de la loi du 22 frimaire an VII.

Quoiqu'il en soit, sous le régime de la loi de 1790, l'héritier d'une nue propriété payait les droits de succes-

sion comme sur la toute propriété ; mais ensuite, si la nue propriété était de nouveau transmise, elle ne supportait les droits que sur sa valeur propre.

Quant à la valeur de l'usufruit, elle était déterminée par l'article 5 de la loi, ainsi conçue : « Le droit d'en-
« registrement des actes de la première classe sera perçu,
« savoir... à l'égard des actes portant transmission de
« propriété ou d'usufruit à titre gratuit, des partages de
« biens meubles, échanges et autres titres qui ne com-
« porteront pas de prix, pour les propriétés mobilières
« et les immeubles fictifs, d'après la déclaration esti-
« mative des parties ; et pour les immeubles réels,
« d'après la déclaration que les parties seront pareille-
« ment tenues de faire ce que les immeubles paient de
« contributions foncières et dans le rapport du princi-
« pal au denier 25 du revenu des dits biens. »

« Faute de déclaration de prix ou de l'estimation de
« tous les objets désignés, le droit d'enregistrement
« sera perçu suivant les différentes sections de la pre-
« mière classe auxquelles les actes et contrats sont appli-
« cables, sur une évaluation provisoire de 15.000 livres. »

Nous venons de rappeler les principes qui ont été successivement admis en droit fiscal à l'égard des mutations de la nue propriété et de l'usufruit, depuis l'époque de la Vicesima, jusqu'à la loi du 22 frimaire an VII. — Durant cette longue période de plus de 18 siècles, les principes et les bases de la perception de l'impôt ont nécessairement changés.

La législation fiscale moderne à l'étude de laquelle nous arrivons à ses racines dans la jurisprudence du centième denier, dont elle a été, sur bien des points la consécration légale.

Cela vérifie une fois de plus la vérité de cet éternel principe que tout ce qui existe dans la forme actuelle procède de causes antérieures, de transformations lentes et successives.

Natura non facit saltus, disait Bacon, — c'est universellement vrai, même dans le domaine de la pensée.

TROISIÈME PARTIE

Droit Moderne

OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES. — PLAN

Déjà, au début de cette étude nous avons rappelé le principe général établi par l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, qui soumet au droit proportionnel toutes les mutations de biens meubles ou immeubles soit en propriétés soit en usufruit. Ce droit « est assis sur les valeurs. » Les articles 14 et 15 de la loi du 22 frimaire ont précisément pour but de déterminer sur quelles valeurs le droit proportionnel est assis, en d'autres termes de fixer l'assiette de l'impôt. Tout notre système fiscal concernant les mutations de nue propriété et d'usufruit se trouve contenue dans les articles 14, n° 11 et 15, n° 6, 7, 8 de la loi du 22 frimaire.

« Art. 14. La valeur de la propriété de *l'usufruit* et de
« la jouissance des biens *meubles* est déterminée, pour

« la liquidation et le paiement du droit proportionnel,
« ainsi qu'il suit savoir.....

« 11° L'usufruit transmis à titre gratuit s'évalue à la
« moitié de la valeur entière de l'objet.

« Art. 15. La valeur de la propriété de l'usufruit et de
« la jouissance des immeubles est déterminée pour la
« liquidation et le paiement du droit proportionnel
« ainsi qu'il suit, savoir.....

« 6° Pour les ventes, adjudications, cessions, retro-
« cessions, licitations et tous autres actes civils ou judi-
« ciaires portant translation de propriété ou d'usufruit,
« à titre onéreux, par le prix exprimé en y ajoutant
« toutes les charges en capital ou par une estimation
« d'experts dans les cas autorisés par la présente.

« *Si l'usufruit est réservé par le vendeur il sera*
« évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du
« contrat et droit sera perçu sur le total; mais il ne
« sera dû aucun autre droit pour la réunion de l'usufruit à
« la propriété; cependant, si elle s'opère par un acte
« de cession et que le prix soit supérieur à l'éva-
« luation qui en aura été faite pour régler le droit de
« la translation de propriété, il est dû un droit par
« supplément, sur ce qui se trouve excéder cette éva-
« luation. Dans le cas contraire l'acte de cession est
« enregistré au droit fixe.

« 7° Pour les transmissions de propriété entre vifs,
« à titre gratuit et celles qui s'effectuent par décès
« par l'évaluation qui serait faite et portée à vingt fois

« le produit des biens, ou le prix des baux courants sans
« distraction des charges. Il ne sera rien dû pour la
« réunion de l'usufruit à la propriété, lorsque le droit
« d'enregistrement aura été acquitté sur la valeur en-
« tière de la propriété.

« 8° Pour les transmissions d'usufruit seulement,
« soit entre vifs à titre gratuit soit par décès, par l'éva-
« luation qui en sera portée à dix fois le produit des
« biens ou le prix des baux courants aussi sans dis-
« traction des charges. Lors que l'usufruitier qui aura
« acquitté le droit d'enregistrement pour son usufruit
« acquerra la nue propriété il payera le droit d'enre-
« gistrement sur sa valeur sans qu'il y ait lieu de join-
« dre celle de l'usufruit. »

L'usufruit, on le voit, à quelque époque qu'il soit transmis est évalué, en thèse générale, à la moitié de la valeur de l'objet. C'est excessif, mais il y a plus. Il est aisé de remarquer que les articles précités ne font aucune mention des transmissions de la nue propriété.

On pouvait conclure logiquement que l'usufruit étant évalué à la moitié de la pleine propriété, la nue propriété devait être évaluée à l'autre moitié.

Il n'en est rien. Dans toutes les mutations pour les quelles la valeur imposable est obtenue par la capitalisation du revenu, c'est-à-dire, dans les mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès, et dans les échanges, la nue propriété est évaluée, lors du démembrement, comme la pleine propriété.

Dans les mutations qui comportent au contraire l'ex-

pression d'un prix et qui fournissent d'elles-mêmes une base à la perception du droit proportionnel, ce droit s'applique en principe au prix stipulé. De telle sorte, que dans le premier cas la nue propriété supporte l'impôt sur deux fois sa valeur, tandis que dans le second elle n'est imposée que d'après sa valeur propre, telle quelle résulte de l'évaluation des parties. Ainsi, ce sont les mêmes textes qui s'appliquent sans distinction à la pleine propriété et la nue propriété et cependant, suivant qu'on se trouve dans la première ou la seconde hypothèse, les résultats sont différents.

Ce système n'est simple qu'en apparence.

L'insuffisance des textes consacrés à cette matière a eu pour résultat d'entraîner la jurisprudence dans des variations aussi préjudiciables aux intérêts des contribuables qu'à ceux du Trésor.

Aussi, afin d'exposer avec plus de clarté et de précision le système fiscal actuellement en vigueur, tel qu'il se dégage de la loi et des décisions souveraines de la jurisprudence, il convient d'examiner successivement les droits auxquels donnent ouverture :

1^o le démembrement de la propriété lors de la constitution de l'usufruit :

2^o les transmissions successives, de la nue propriété et de l'usufruit au cours du démembrement ;

3^o la reconstitution de la propriété par suite de l'extinction de l'usufruit.

Ces divers points feront l'objet d'autant de chapitres distincts.

CHAPITRE I

DÉMEMBREMENT DE LA PROPRIÉTÉ

Constitution de l'usufruit et de la propriété. Droits exigibles.

La propriété est le droit de jouir et de disposer d'une chose de la manière la plus absolue. Dans son acception juridique, elle se compose essentiellement de deux éléments, l'*abusus* qui est le droit de disposer de la chose, de l'anéantir ; l'*usufructus*, usufruit, qui est celui d'en jouir.

Quand la propriété est entière, ces deux droits se trouvent confondus en un seul et il n'est pas possible d'en distinguer, en fait, les divers éléments. Mais, par suite de circonstances diverses, il arrive fréquemment que le faisceau de droits réels dont se compose la propriété vient à se rompre. L'usufruit se sépare alors du droit de disposer. Ce droit de jouir qui jusqu'alors, suivant l'expression de la jurisprudence, n'existait pas avec son individualité propre dans le patrimoine de l'ancien

possesseur, devient à partir de ce moment une valeur isolément sujette à l'impôt. Ce qui reste au propriétaire après ce démembrement, c'est une propriété dépouillée de ses principaux avantages, partant, stérile, une nue propriété, et le titulaire du droit est appelé nu propriétaire. En réalité, il ne reste à ce dernier que l'expectative de l'usufruit. « La nue propriété, disent très bien « les commentateurs, ne consiste utilement que dans le « retour ultérieur de la jouissance et elle n'apportera de « profit à celui qui la possède qu'à l'extinction de cette « jouissance. Si l'usufruit ne cessait pas, la nue propriété ne serait pas un droit, ou, ce qui est la même « chose, ce serait un droit à rien. Il ne faut donc pas « dire que le possesseur de la nue propriété a non « seulement la nue propriété mais encore l'expectative « de l'usufruit, ces deux objets n'en font qu'un » (1).

Le démembrement de l'usufruit et de la nue propriété peut s'opérer soit en vertu de la loi, soit par l'effet d'un acte à titre onéreux ou d'un acte à titre gratuit. Ces divers points doivent être successivement examinés.

§ I — Démembrement opéré en vertu de la loi.

Usufruit légal.

Aux termes de l'article 384 du Code civil, le père durant le mariage et après la dissolution le survivant des père et mère ont la jouissance des biens de leurs

(1) CHAMPIONNIÈRE. Traité des Droits d'enregistrement, nos 3463, 3475.

enfants jusqu'à l'âge de 18 ans accomplis, ou jusqu'à l'émancipation.

Cette jouissance légale ne donne pas ouverture à l'impôt. Une exemption expresse avait été édictée à cet égard par la loi du 9 octobre 1791. La loi du 22 frimaire an VII ne l'a point renouvelée, car la loi du 17 nivose an II, encore en vigueur lors de la promulgation de la loi de l'an VII, avait été prononcée la suppression du droit de jouissance légale.

Cependant on a considéré que l'exemption prononcée par la loi du 9 octobre 1791 devait être appliquée sous l'empire du Code civil (1).

Il en était ainsi nous l'avons vu, sous la législation du centième denier.

§ II. — Démembrement opéré par acte à titre onéreux.

Sauf pour l'échange, soumis à des règles spéciales, les mutations à titre onéreux d'où résulte le démembrement de la nue propriété sont passibles de l'impôt proportionnel calculé sur le prix stipulé conformément à la règle établie par les art. 15 n° 6, § 1 et 14 n° 5 de la loi du 22 frimaire an VII.

Tel est le principe général.

Immeubles. — Il résulte, en effet, du premier de ces

(1) DALLOZ. V° Enregistrement, Demant. 748. *Dict. Réd.* V. SS° 1812.

textes que la valeur imposable de la propriété ou de l'usufruit immobilier transmis à titre onéreux est déterminée par le prix stipulé auquel on ajoute toutes les charges en capital. La loi est formelle (art. 15, n° 6.)

D'autre part, nous avons vu que la jurisprudence établit au point de vue de la perception des droits de mutation une assimilation complète entre la pleine propriété et la nue propriété. Qu'il s'agisse d'une mutation en une propriété ou en usufruit, l'impôt est établi sur le prix stipulé. (*Cass.* 8 janvier 1822. *Instruction* 1285, § 14, *cass.* 3 janvier 1827.

Cette règle cesse de s'appliquer si le vendeur de la nue propriété a conservé entre ses mains l'usufruit du bien vendu. *Inst.* 1210, § 9. *Cass.* 29 janvier 1863. S. 70, 1, 65. La Flèche 10 décembre 1878. S. 79, 2, 57).

Cette décision est, au surplus, tout à fait correcte. Du moment, en effet, où l'acquéreur de la nue propriété n'a acheté, en somme, que l'expectative de recueillir ultérieurement la jouissance et où la valeur de cette expectative est représentée, au jour de l'aliénation par le prix payé au vendeur, en acquittant l'impôt sur ce prix, il a payé sur tout ce qu'il devait.

Il n'existe aucune raison d'exiger le droit de mutation sur autre chose. (*Rap. Champ. et Rig.* n° 346. Demante, n° 339).

Aux yeux de MM. Championnière et Rigaud cette solution est encore empreinte, d'un esprit de fiscalité excessif.

« Il est de règle, disent-ils, que ce qui ne produit
« rien pour le contribuable ne doit rien produire pour
« le Trésor. »

La nue propriété ne produit qu'une expectative, et ne devrait rapporter au Trésor qu'une expectative.

Il serait juste de reporter le paiement à l'époque où le droit de l'acquéreur se réalisera. Il est donc vrai de dire, que la perception du droit proportionnel sur la nue propriété est exorbitante, *quoiqu'elle puisse se justifier au point de vue civil*. La règle qu'on invoque n'est écrite nulle part, et l'interprète de la loi ne peut se soustraire à son application par de semblables arguments. Nous n'insisterons donc pas.

Meubles. — A l'égard des meubles, les textes sont muets ; mais on leur applique la même règle en se basant sur la généralité des termes de l'art. 14, n° 5 de la loi du 22 frimaire. Certains auteurs cependant, MM. Championnière et Rigaud (T. IV, n° 3476), ont soutenu que les transmissions mobilières *en usufruit* échappent au droit proportionnel par ce motif que l'art. 69, § 5, n° 1 de la loi de frimaire ne fait aucune mention de l'usufruit et que cette omission ne paraît nullement le résultat d'un oubli, puisqu'elle est reproduite dans l'art. 14 où le législateur ne s'occupe que de l'usufruit mobilier transmis à titre gratuit.

Cette argumentation a été victorieusement réfutée, à notre sens, par M. Naquet (T. I, n° 236). Le savant auteur fait justement observer que si le législateur a

commis un oubli dans les textes dont nous venons de parler et sur le silence desquels on s'appuie, il a, par ailleurs, et dans l'art. 9 de la même loi nettement affirmé sa volonté de soumettre au droit proportionnel les mutations en usufruit de biens meubles.

EXCEPTION A LA RÈGLE

Vente de nue propriété avec réserve d'usufruit au profit du vendeur.

Toutefois, il existe une exception remarquable à la règle générale que nous avons précédemment mise en lumière. Cette exception, déjà annoncée, est prévue par l'art. 15, n° 6, § 2 de la loi du 22 frimaire précédemment cité.

Et cependant la situation est juridiquement la même. L'impôt en bonne logique devrait être encore liquidé sur le prix qui représente la valeur du droit cédé.

Mais la loi fiscale a voulu dans cette hypothèse faire payer d'avance à l'acheteur le droit sur la pleine propriété qui lui adviendra au jour de l'extinction de l'usufruit. Il fallait donc estimer l'usufruit, dont la valeur essentiellement changeante dépend des conditions dans lesquelles se trouve chaque usufruit.

Pour éviter toute difficulté, le législateur lui a attribué une valeur invariable qu'il a fixée à forfait à la moitié du prix stipulé pour la nue propriété, en d'autres termes au tiers de la pleine propriété. Les parties

d'ailleurs ne sauraient substituer leur évaluation personnelle à celle de la loi, et, dans notre hypothèse, le droit de mutation est liquidé sur 1 fois 1/2 le prix stipulé.

Cette disposition (exceptionnelle) de la loi de frimaire, nous l'avons vu, a été empruntée à l'ancien droit ; elle avait été introduite pour prévenir la fraude qui aurait consisté, dit M. Naquet, T. 2, n° 766 « à simuler la vente
« de la nue propriété et à renoncer ensuite purement et
« simplement à l'usufruit. De cette façon, l'acquéreur
« n'aurait acquitté le droit que sur la nue propriété et
« se serait refusé à payer l'impôt sur l'usufruit en disant
« que la renonciation faite par l'usufruitier était extinc-
« tive et non translatrice. » C'est certainement ce stratagème que la loi a voulu déjouer en adoptant la solution proposée par Bosquet pour la liquidation de l'impôt du centième denier.

Cette disposition est contraire aux principes, puisqu'elle fait payer un impôt pour une mutation qui ne s'est pas encore effectuée ; aussi doit-elle être restreinte au cas prévu et ne saurait s'appliquer aux ventes de *meubles* avec réserve d'usufruit au profit du propriétaire. A défaut d'un texte spécial on retourne à la règle et le droit doit être assis sur le prix stipulé (art. 14, n° 5, loi de frimaire), sans aucune addition pour la réserve de l'usufruit.

La règle établie par l'art. 15, n° 6 ne s'applique d'ailleurs que si le vendeur jouit à la fois du revenu de l'immeuble et des intérêts du prix ; l'administration a reconnu elle-

même par ses délibérations des 6 novembre 1822 (contrôleur 464) et 15 janvier 1823 (contrôleur 4822) que « l'intérêt du prix d'un immeuble est représentatif de l'usufruit réservé » et que, pour une vente avec réserve d'usufruit, on¹ ajoute la moitié du prix, si *l'acquéreur paie comptant*, mais que s'il ne paie qu'au moment où *il recueille l'usufruit et sans intérêts jusque là*, il n'y a pas lieu d'ajouter cette moitié. (Cass. 25 novembre 1857, t. 58, l. 383. *Dall.* 57, t. 422. R. d. 58, 108. *Inst.* 2118, § 10).

Cette doctrine qui était celle de Bosquet doit encore s'appliquer, alors même que l'usufruit réservé serait improductif entre les mains du vendeur. (Rep. gén. 17, 751, 3.)

Echange. — Indépendamment de la vente, l'échange et le partage sont encore deux moyens fréquents d'opérer le démembrement de la pleine propriété.

En général, les droits d'enregistrement pour les contrats à titre onéreux, sont établis sur la valeur vénale des biens transmis.

L'art. 15, n° 4 de la loi du 22 frimaire apporte à cette règle une dérogation importante à l'égard des échanges d'immeubles.

« La valeur de la propriété, de l'usufruit et de la
« jouissance des immeubles, est déterminé pour la
« liquidation et le paiement du droit proportionnel : 4°
« pour les échanges, par une évaluation qui doit être

« faite en capital, d'après *le revenu* annuel multiplié
« par 20, sans distraction des charges. »

Pour les immeubles ruraux la capitalisation s'obtient en multipliant par 25 le chiffre du revenu conformément à l'art. 2 de la loi du 21 juin 1875.

Ce texte ne fait aucune distinction entre la propriété et l'usufruit, et paraît ainsi créer une exception au système général admis par le législateur qui considère l'usufruit comme équivalent, au point de vue fiscal, à la moitié ou au tiers de la propriété, alors que dans tous les cas, où l'impôt est assis sur le revenu capitalisé, la loi mentionne spécialement l'usufruit pour lui attribuer une valeur équivalente à la moitié de la pleine propriété (art. 14, n° 9, art. 15, n° 3 et 8).

Aussi, un jugement du tribunal de Mayenne du 7 janvier 1847 (J. E. 14166) avait-il admis que l'impôt devait être liquidé en matière d'échange d'usufruit sur le revenu capitalisé par 20 ou 25. Mais l'administration n'a pas admis cette interprétation par trop rigoureuse et contraire à l'économie générale de la loi, qui, dans ce même article 15, a tarifiée les mutations d'usufruit à titre gratuit d'après le revenu capitalisé par 10.

L'administration a donc décidé que les échanges d'usufruit d'immeubles, ne sauraient être plus rigoureusement traités que les mutations à titre gratuit des biens de cette nature.

En conséquence, la valeur de l'usufruit échangé est

évalué à 10 fois le revenu des biens sur lesquels il porte.

La doctrine administrative a eu pour effet de combler une lacune de la loi, mais, l'interprétation d'une loi fiscale autorise-t-elle un pareil raisonnement et ce soit-disant oubli du législateur ne constitue-t-il pas une omission intentionnelle ? Ce qui semble le prouver c'est que l'art. 69, § 5, n° 3, qui fixe le tarif des échanges d'immeubles ne parle que des échanges en pleine propriété, alors que dans les autres paragraphes (4, 6, 7, 8) du même article, la loi prévoit expressément les mutations d'usufruit. Aussi MM. Championnière et Rigaud ont ils soutenu qu'en cas de mutation d'*usufruit* d'immeubles, le droit devrait être liquidé d'après la déclaration des parties, conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire.

Quant aux échanges de *nue propriété d'immeubles*, on leur applique les principes posés dans les art. 15, n° 67, de la loi de frimaire relatifs aux mutations à titre onéreux. Le droit sera donc perçu sur le revenu capitalisé par 20 ou 25 toutes les fois que l'échange aura pour objet la nue propriété d'un immeuble dont le cédant se sera réservé l'usufruit.

Nous n'avons examiné jusqu'ici que les échanges de nue propriété ou d'usufruit portant sur des immeubles.

Si la nue propriété ou l'usufruit échangé porte sur un meuble, on ne trouve plus dans la loi de frimaire que l'article 14. n° 5, susceptible d'être appliqué à notre

hypothèse et d'après lequel la valeur de la *propriété ou de l'usufruit* est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, en ce qui concerne « les ventes et autres transmissions à titre onéreux, » ce qui englobe évidemment les *échanges*, sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent être ajoutées au prix.

Par suite, la nue propriété de l'objet *mobilier échangé* est estimée *d'après sa valeur réelle, déduction faite de la valeur de l'usufruit*, tandis que la valeur de la *nue propriété d'un immeuble* est déterminée par la capitalisation au denier 20 comme la *pleine propriété*.

On ne peut que constater cette anomalie sans prétendre l'expliquer. Tr. A. V^o Usuf, n^o 18.

Partage et autres actes soumis à l'ancien droit gradué.— Le démembrement de la pleine propriété peut encore résulter d'un partage attribuant la nue propriété aux uns et l'usufruit aux autres. Le caractère déclaratif d'un tel acte a été reconnu plusieurs fois par la cour suprême (*Cass.* 16 juin 1824, 8 août 1836, S. 36, 1, 798. *Dalloz.* V^o enregistrement 2625. *Cass.* 20 novembre 1866, S. 67, 1, 41, 5 mars 1883, S. 84, 1, 133).

Aussi abstraction faite du cas où le partage serait fait avec soulte, il ne saurait donner lieu à la perception du droit proportionnel de mutation. On ne saurait dès lors, en matière de partage appliquer à l'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit les dispositions des

art. 14 et 15 de la loi de frimaire, qui ont pour objet de déterminer la valeur de la propriété et de l'usufruit pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel de mutation.

En cas de partage, le droit ne frappera donc jamais que la valeur *actuelle* de l'usufruit ou de la nue propriété et cette valeur sera fixée par les parties elles-mêmes (art. 16; loi de frimaire), sous le contrôle de l'administration.

Cette règle est générale et s'applique dans tous les cas où un acte passible de l'ancien droit gradué (aujourd'hui 0,15 et 20 c. %) concerne une nue propriété ou un usufruit, qu'il s'agisse de la constitution de la nue propriété ou de l'usufruit ou de leurs transmissions successives au cours du démembrement.

§ III. — Démembrement opéré par acte à titre gratuit (entre vifs ou par décès)

Une donation entre vifs, — un testament, — la loi elle-même dans le cas de l'art. 754 du Code civil peuvent opérer le démembrement de la propriété. Nous examinerons successivement les cas où le démembrement s'effectue :

- 1° Par l'effet d'une transmission de la nue propriété;
- 2° Par l'effet d'une transmission de l'usufruit;
- 3° Par suite de l'attribution de l'usufruit et de la nue propriété à des personnes différentes.

1° *Démembrement résultant d'une transmission de la nue propriété.*

Les articles de la loi du 22 frimaire an VII qui établissent la valeur imposable de la *nue propriété* dévolue à titre gratuit (entre vifs et par décès), sont :

1° Pour les meubles, l'art. 14, n° 8.

La valeur de la propriété de l'usufruit et de la jouissance des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel ainsi qu'il suit, savoir :

Pour les transmissions entre vifs à titre gratuit et celles qui s'opèrent par décès par la déclaration estimative des parties sans distraction des charges.

2° Pour les créances et autres actes obligatoires (art. 14, n° 2, savoir, pour les créances à terme, leur cession et transports et autres actes obligatoires, par le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet (Cass. arrêts du 24 avril 1861. *Inst.* 2201-5).

3° Pour les immeubles. Art. 15, n° 7, précité, modifié par la loi du 21 juin 1875, art. 2, qui a prescrit de capitaliser par 25 le revenu des immeubles ruraux.

Il résulte clairement de ces textes qu'au point de vue fiscal la transmission de la nue propriété est assimilée à celle de la pleine propriété.

Immeubles.— Pour les immeubles, les dispositions de la loi sont catégoriques. Elle n'autorise qu'un mode

de détermination de la valeur imposable, la capitalisation^N du revenu par 20 au 25.

En conséquence, la valeur de la nue propriété doit être établie sur les mêmes bases que celle de la pleine propriété (Cass. 13, floréal an X, S. an X, 2, 442), cela résulte avec évidence de la fin de l'art. 15. La jurisprudence est fixée en ce sens depuis 1806 ; le paiement du droit sur la valeur de la pleine propriété n'est pas facultatif, ainsi que pourraient le faire croire les expressions employées dans la loi. (Rép. V^o, enreg., n^o 4541).

Suivant Dalloz, le membre de phrase « lorsque le droit d'enregistrement..... » « signifie seulement que si « le receveur avait omis de réclamer le droit sur la « valeur entière de l'immeuble, cet oubli devrait être « réparé lorsque s'opèrerait la consolidation ».

Meubles. — Le texte de l'art. 14, § 8 n'est pas aussi explicite que celui de l'art. 15, § 7 ; la loi dit, en effet, que le droit sera dû sur la valeur estimative déclarée par les parties, mais elle ne contient au sujet de la réunion de l'usufruit aucune disposition analogue à celle qui se trouve contenue dans l'art. 15 relatif aux immeubles. On pouvait donc soutenir que la nue propriété des objets mobiliers donnés ou recueillis par succession ou donation ne doit pas être évaluée comme la propriété entière, sauf en ce qui concerne les créances toujours assujetties au droit sur le capital nominal. Mais la pratique administrative s'est établie en

sens contraire et cette interprétation a été confirmée par la jurisprudence (1).

Par suite, l'impôt est dû sur la valeur entière de la pleine propriété.

Cette décision se base : 1° sur la disposition législative d'après laquelle les créances sont toujours assujetties au droit sur leur capital nominal, qu'il s'agisse d'une pleine propriété ou d'une nue propriété (art. 14, § 2 et arrêts cités plus haut ; 2° sur la loi du 18 mai 1850, art. 10, qui assimile au point de vue de la *quotité* du droit à percevoir les meubles et les immeubles. Ce dernier argument, à notre sens, n'est pas des plus décisifs. En définitive, l'article invoqué n'établit d'assimilation entre les meubles et les immeubles qu'au point de vue du tarif, et c'est étendre son texte que prétendre en tirer une assimilation *complète*, au point de vue de l'impôt, entre les meubles et les immeubles. Quoi qu'il en soit, quand une *TOUTE PROPRIÉTÉ mobilière ou immobilière* est démembrée par le résultat d'une donation entre vifs. — d'un testament, d'une donation à cause de mort, — ou d'une convention de mariage portant sur l'usufruit des acquêts, ou même par l'effet seul de la loi dans les cas prévus par les art. 754 et 767 du Code civil la liquidation du droit applicable à la *dévolution de la nue propriété* s'opère sur les mêmes bases que celles de la toute propriété.

T. A., v. SS., n° 464.

(1) Cass. 4 août 1842, J. E. 13075, Inst. 1683, § 4, S. 43-1-348.

2° **Démembrement opéré par l'effet d'une transmission d'usufruit.**

Textes : Meubles. — Art. 14, n° 11, précité.

Immeubles. — Art. 15, n° 8, précité, modifié par l'art. 2 de la loi du 21 juin 1875.

Il résulte de ces textes que l'usufruit est immédiatement passible de l'impôt au moment de sa constitution, — mais sur sa valeur seulement, — si cette détermination présente, en droit civil, de nombreuses et grosses difficultés, il n'en va pas de même en matière fiscale. Pour s'y soustraire, la loi a aplani les obstacles, en donnant à l'usufruit une évaluation légale et invariable. En effet, l'usufruit transmis à titre gratuit est invariablement évalué à 1/2 de la valeur entière de l'objet qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles. C'est-à-dire que le droit est perçu sur la moitié de la valeur entière de l'objet, s'il s'agit de biens meubles ou, s'il s'agit d'un immeuble, sur le revenu capitalisé par 10 ou 12.50.

Dans le système fiscal, dit Proudhon (Usuf. T. 2, « p. 337) l'espace de 10 ans est le terme auquel on « s'attache pour fixer la durée présumée de la jouissance de l'usufruitier. ».

Usufruit temporaire. — Il ne semble pas douteux qu'en évaluant à forfait l'usufruit à la moitié de la valeur de la pleine propriété, le législateur de l'an 7 n'ait eu en vue que les usufruits viagers, c'est-à-dire ceux dont

la durée subordonnée à une vie humaine peut durer plus ou moins de 10 années. « L'évaluation à 10 fois le « revenu suppose un usufruit qui puisse durer 10 ans « et plus, mais lorsque l'existence du droit est limitée « à un nombre d'années moindre, on ne se trouve plus « dans la prévision du législateur. — Percevoir sur 10 « années de revenu, ce serait évidemment établir le « droit sur une valeur plus grande que celle qui serait « transmise, — il pourrait arriver que l'impôt fut plus « élevé que le bénéfice » (1).

Dès lors la question s'est posée de savoir comment la loi évaluerait, pour la perception de l'impôt l'usufruit temporaire. Il faut distinguer si l'usufruit est constitué pour plus ou moins de dix ans.

Usufruit constitué pour une durée supérieure à 10 ans. — L'évaluation à forfait établie par la loi doit recevoir son application, car l'usufruit peut s'éteindre avant l'arrivée du terme fixé.

Des dispositions tout à fait spéciales, nous l'avons vu, étaient appliqués en pareil cas pour la liquidation du centième denier.

Usufruit constitué pour moins de 10 ans. — D'après MM. Championnière et Rigaud, il faut demander aux parties une déclaration estimative, conformément à l'art. 16 de la loi de frimaire, et percevoir le droit sur cette évaluation soumise au contrôle de l'administration.

(1) Champ. et Rigaud.

— « Il existe, disent ces auteurs, une règle générale
« écrite dans l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII,
« pour tous les cas où la loi ni le contrat ne font con-
« naître la valeur sur laquelle le droit doit être perçu.
« — Le fondement légal est alors la déclaration estima-
« tive et le droit de la rectifier au moyen de l'exper-
« tise. C'est donc à ce mode qu'on doit recourir toutes
« les fois que l'usufruit est limité à un nombre d'années
« moindre de 10 ans. »

Cette opinion n'a pas prévalu. L'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, auquel on se réfère dispose, en effet, que :

« Si les sommes et valeurs ne sont pas déterminées
« dans un acte ou jugement donnant lieu au droit pro-
« portionnel, les parties sont tenues d'y suppléer, avant
« l'enregistrement, par une déclaration estimative cer-
« tifiée et signée au pied de l'acte. »

Mais, depuis longtemps, la jurisprudence a interprété cette disposition en ce sens qu'il n'y a lieu de recourir à la déclaration estimative pour la liquidation du droit proportionnel qu'à défaut de texte ou de toute autre base d'évaluation (1).

« Or, dans le cas de mutation d'un usufruit tempo-
« raire, l'Administration possède les éléments néces-
« saires pour fixer d'une manière précise le chiffre de

(1) Cass., 4 mars 1807. 27 avril 1851, s. 51, 1-433. 24 nov. 1854 Inst. 2033, § 5, 21 avril 1861, s. 61, 1-645. 20 fév. 1833. Inst. 2682, § 1, 5.84. 1-241.

« la valeur imposable. Il lui suffit, en effet, de multiplier le revenu par le nombre des années pendant lequel doit durer l'usufruit. Une telle base d'évaluation présente toutes les conditions de certitude auxquelles s'attachent la loi et la jurisprudence. (1) »

Ce système est loin d'être à l'abri de toute critique. — La durée assignée à la jouissance de l'usufruit est un maximum qui peut-être ne sera pas atteint, en sorte que liquider l'impôt d'après ce laps de temps *maximum*, c'est faire abstraction de l'aléa que comporte tout usufruit et s'exposer à faire payer plus que l'usufruitier ne recueille.

Aussi, préférons-nous de beaucoup le système préconisé par MM. Championnière et Rigaud, qui admet les parties à fournir une évaluation, sauf à l'administration à répéter plus tard le complément de droits, si cette évaluation venait à être dépassée. Ce mode de perception est admis en matière de marché, et on ne voit pas pourquoi il ne serait pas appliqué en cette hypothèse.

3^e Démembrement opéré par suite de l'attribution de l'usufruit et de la nue propriété à des personnes différentes. — Nous avons vu que lorsque l'usufruit et la nue propriété sont transmises à titre onéreux à deux personnes différentes, l'impôt de mutation n'est dû que sur le prix stipulé, soit qu'il

(1) *Dict. Enreg.* V. Usufruit, n^o 323). Dans ce sens, Dalloz et Proudhon (de l'usuf., XI p. 337.) Cass, 15 juin 1842, s. 42, 1,695) Inst. 1683 § 5.

s'agisse de l'usufruit, soit qu'on envisage la nue propriété.

La solution est différente au contraire si le démembrement s'opère dans les mêmes conditions, mais à *titre gratuit*. Celui qui recueille la nue propriété supporte le droit proportionnel sur la valeur entière de la propriété et celui qui recueille l'usufruit est soumis au paiement de l'impôt, sur la moitié de cette même valeur. Il est vrai que la réunion ultérieure de l'usufruit à la nue propriété (Loi du 22 frimaire, an VII, art. 15, n° 7) n'est plus soumise à l'impôt.

Cette règle est applicable, quelle que soit la nature du bien transmis, aux sommes d'argent (Del. 16 mai 1840. J. E. n° 12,541, 3), aux créances (J. E. 12.598-1), aux rentes sur l'Etat (Seine, 16 févr. 1842. J. E. 12.948-1).

Pourquoi cette différence entre deux situations identiques ?

C'est là une nouvelle anomalie qu'il est impossible d'expliquer.

Ceci, dit-il est facile d'apprécier les différentes manières dont la NUE PROPRIÉTÉ est évaluée par la loi, pour la liquidation du droit applicable aux mutations qui la constituent.

« Si la *nue propriété* est vendue à une personne,
« alors que l'usufruit est vendu par le même acte, à
« une autre personne, la loi prend la nue propriété avec
« la valeur réelle. — Si elle est vendue à une per-
« sonne, et si le vendeur se réserve l'usufruit au lieu de

« le céder à un tiers, la nue propriété, *sauf pour les*
« *meubles* est estimée à une fois et demie sa valeur. —
« Si la nue propriété est constituée par un échange
« ou un acte à titre gratuit, elle supporte le droit sur
« deux fois sa valeur » (1).

Ces résultats sont singuliers.

Quelle que soit la convention qui la transmette, la nue propriété ne saurait avoir qu'une valeur. Pourquoi donc le donataire ou l'héritier sont-ils plus maltraités que l'acquéreur à titre onéreux ?

« Le système de la loi n'a rien de raisonnable et peut
« être rien de raisonné, c'est une de ces négligences
« qui échappent au législateur, cette partie de la loi
« appelle incessamment une réforme. »

Merlin a tenté d'indiquer les motifs de ces différences.

« La loi, a eu de très bonnes raisons pour ne pas en
« user avec l'acquéreur à titre onéreux, avec la même
« sévérité, qu'envers l'acquéreur à titre gratuit. — En
« effet, le légataire, le donataire, l'héritier *ab intestat*
« ne peut jamais que gagner. — L'acquéreur à titre
« onéreux d'une nue propriété est, au contraire, exposé
« à perdre, car, il est possible que la nature, le mette
« en défaut, et son calcul basé sur les probabilités sera
« très inexact.

« En attendant il aura perdu les intérêts de son capi-
« tal qui seuls pourraient excéder de beaucoup la valeur
« de la propriété pleine et entière.

(1) *Jour. Enregist.*, 21.328. p. 325

» C'est en raison de cette chance et de cette avance
« que le législateur a sans doute voulu le traiter plus
« favorablement. »

On est cependant forcé de reconnaître que l'œuvre du législateur manque d'harmonie et de clarté.

CHAPITRE II

TRANSMISSIONS SUCCESSIVES DE LA NUE PROPRIÉTÉ ET DE L'USUFRUIT PENDANT LE DÉMEMBREMENT

L'usufruit et la nue propriété sont maintenant constitués. Jusqu'au moment où ils se réuniront et reconstitueront la propriété, ces deux droits peuvent être l'objet de transmissions nombreuses. Il convient, dès lors, d'indiquer quelles seront, au point de vue fiscal, les conséquences de ces diverses mutations.

Usufruit. — L'usufruit transmis au cours du démembrement de la propriété soit entre vifs, à titre gratuit ou onéreux, soit par décès, n'est passible de l'impôt que sur sa valeur réelle. Il en est ainsi, du moins, quand la transmission s'effectue au profit d'autres personnes que le nu propriétaire. Ce point n'a jamais été contesté.

Nue propriété. -- **Immeubles.** — Au contraire, les mutations de la nue propriété ont été longtemps assimilées, au point de vue fiscal aux mutations de la pleine

propriété. On ne faisait aucune distinction entre les acquisitions à titre gratuit et celles à titre onéreux. La nue propriété vendue donnée ou dévolue par succession était traitée comme la pleine propriété.

D'ailleurs, cette théorie était logique.

Les textes ne renfermant aucune disposition relative aux mutations de la nue propriété, on appliquait la règle générale établie pour la perception du droit sur les actes constitutifs de la nue propriété, c'est-à-dire que la liquidation de l'impôt s'opérait d'après les mêmes règles que s'il s'était agi de la transmission d'une pleine propriété.

La jurisprudence n'a pas admis cette théorie. Elle a considéré que dans l'économie de la loi, la perception du droit opérée au moment de la constitution de l'usufruit sur la pleine propriété, alors que le nouveau possesseur recevait seulement la nue propriété, équivalait au *paiement par anticipation* de l'impôt applicable à la réunion ultérieure de cette jouissance. Cette pensée lui a paru résulter de l'article 15, N° 7 in fine, portant. « Il ne sera « rien dû pour la réunion de l'usufruit à la propriété, « lorsque le droit d'enregistrement aura été acquitté « sur la valeur entière de la propriété ».

D'après la jurisprudence, celui au profit duquel on constitue une nue propriété reçoit deux choses assujetties chacune à une taxe différente.

1° *La nue propriété dépouillée de l'usufruit*, pour laquelle il est dû moitié du droit au moment où elle est transmise.

2° *L'expectative de recevoir un jour l'usufruit*, qui ne devrait être assujettie à l'impôt qu'au moment où elle se réalise, mais que la loi fiscale soumet *fréquemment* au droit par anticipation au moment de la constitution même de la nue propriété. Par suite, lorsque la nue propriété, isolée de la jouissance, subit une transmission, il n'y a plus de droit à payer pour le retour de l'usufruit, puisque ce droit a été acquitté.

La seule taxe exigible est le droit applicable à la nue propriété proprement dite, c'est-à-dire d'une façon générale, la moitié de la taxe due pour la propriété entière. Ce principe admis par la Cour de Cassation en matière *immobilière* dans ses arrêts des 30 mars 1841 (S. 41,1, 347) et du 9 avril 1845 (Inst. 1846, S. 45,1,511) a été définitivement consacré par un arrêt des Chambres réunies du 27 décembre 1847 dont les considérants remarquables méritent d'être rapportés (S. 48,1,27).

« Si la loi soumet celui qui acquiert la nue propriété
« d'un immeuble, à payer en même temps que le droit
« assis sur cette nue propriété, le droit dont serait
« passible l'usufruit dont il ne jouit pas encore, le
« paiement de ce second droit constitue une perception
« par anticipation et à valoir sur la mutation future
« qui devrait avoir lieu lorsque l'usufruit sera réuni
« à la pleine propriété. Au moyen de cette perception
« anticipée, le possesseur de la nue propriété est
« affranchi, de plein droit, du paiement du droit dont
« il serait redevable le jour de la réunion de l'usufruit,

« s'il ne l'avait acquitté d'avance, d'où il suit que,
« quel que soit le nombre des mutations subies par la
« nue propriété, il ne peut être dû, à leur occasion,
« aucun droit proportionnel pour l'usufruit qui en est
« encore séparé.....»

En conséquence, toutes les fois que le nu propriétaire a payé lors du démembrement le droit de mutation sur la propriété entière, la Cour suprême considère qu'il a versé une fois pour toutes les droits encourus pour l'expectative de l'usufruit et que, par suite, « son successeur n'est tenu de l'impôt que sur la valeur de la
« propriété moins celle de l'usufruit, c'est-à-dire, d'après
« la *présomption légale*, sur la moitié de la valeur de
« la propriété pleine » (Conf. Demante 583).

Mais le droit de mutation devient exigible sur la valeur de la propriété entière, quand lors du démembrement, le droit n'a pas été acquitté sur la toute propriété ; par exemple, quand après avoir disposé de l'usufruit au profit d'un tiers le nu propriétaire cède sa nue propriété à une autre personne ou vient à décéder avant la réunion de l'usufruit à la nue propriété. Dans toutes ces hypothèses, le cessionnaire ou l'héritier de la nue propriété doit acquitter le droit de mutation sur la valeur de la pleine propriété.

Cette théorie est générale et s'applique quelle que soit l'évaluation donnée à l'usufruit lors de la première transmission de la nue propriété. Elle s'applique notamment quand le vendeur d'un immeuble s'en est réservé l'usu-

fruit et que l'acquéreur cède sa nue propriété à un tiers. Bien que, dans ce cas, la valeur de l'usufruit soit fixée à *forfait* au tiers de la pleine propriété, le paiement anticipé de l'impôt sur l'usufruit a été effectué et dès lors la transmission ultérieure de la nue propriété ne doit plus être assujettie qu'à la *moitié du droit* dû pour la propriété entière.

Meubles. — L'article 14 ne contient aucune disposition analogue à l'art. 15, § 7, sur lequel est fondée la jurisprudence que nous venons de rappeler. Aussi on s'était demandé si, après la perception faite sur la valeur entière d'une nue propriété mobilière, cette nue propriété étant à nouveau transmise, l'impôt était encore dû sur la valeur intégrale ? L'administration soutint l'affirmative jusqu'à la promulgation de la loi du 18 mai 1850. Par suite, elle décidait que les mutations mobilières en nue propriété devaient être, en toute hypothèse assujetties à l'impôt sur la valeur de la pleine propriété. Mais depuis que cette loi a, par son article 10, assujetti au même tarif les mutations entre vifs à titre gratuit et par décès de biens meubles aux mêmes droits de mutation que les transmissions d'immeubles, l'administration a reconnu que la règle établie par la jurisprudence pour les mutations de nue propriété immobilière était applicable aux meubles (Inst. 8 mars 1855).

« Il n'y a plus, dès lors, aucune distinction à faire
« entre les différentes espèces de transmissions ; que

« le nu propriétaire cède son droit à titre onéreux par
 « vente ou échange, qu'il en fasse l'objet d'une donation
 « ou d'un legs, que ce droit soit transmis à un légat-
 « taire ou à un héritier ab intestat, peu importe ; du
 « moment que l'impôt a été originairement perçu sur
 « la valeur entière de la propriété, et que la cession se
 « réalise avant le retour de l'usufruit, il n'est dû que la
 « moitié du droit. » (R. E. 21, 328, p. 328).

Exception. — Toutefois, il faut distinguer entre le cas où l'usufruit est à vie, et celui où il est limité à certain jour.

Dans cette dernière hypothèse, si la durée de l'usufruit était fixée à *moins* de dix ans, la valeur de la nue propriété ne serait pas complètement représentée par le capital au denier du dix revenu. Dans ce cas, la valeur de la nue propriété serait évaluée à la valeur de la propriété entière, déduction faite de celle de l'usufruit.

Ces principes généraux étant établis, nous allons en examiner spécialement les plus fréquentes applications.

Règle. — D'après ce qui a été dit, il est actuellement sans difficulté qu'une fois le démembrement opéré et tant qu'il dure, la transmission à TITRE ONÉREUX soit de l'usufruit soit de la nue propriété ne donne jamais lieu à l'impôt que sur le prix exprimé, en y ajoutant les charges, qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles.

D'autre part : Quand le droit est établi non sur le prix mais sur la valeur (en matière de cessions de créances, art. 14, n° 2, ce qui est une exception à la règle

générale) la nue propriété est, comme en matière de mutation à titre gratuit, évalué à $1/2$ de la pleine propriété.

La cession de l'usufruit d'une créance devrait donc, en vertu de ce principe, supporter le droit sur $1/2$ de sa valeur, mais l'Administration considère qu'un pareil contrat doit être assimilé à la cession de rente viagère et décide qu'elle donne ouverture au droit de 1 % sur un capital formé de dix fois les intérêts (sol. 10 mai 1833, J. E. 10608).

Enfin, c'est un principe reconnu qu'en matière de vente le droit doit toujours être liquidé sur le prix exprimé, quels qu'en soient d'ailleurs les éléments. (L. du 22 frim., an VII, art. 14, 5 et 15, 6 (1).

L'application de ce principe aux cas suivants ne saurait faire aucun doute :

1° Vente d'une nue propriété, moyennant un prix payable à l'extinction de l'usufruit sans les intérêts. Le droit est dû sur le prix exprimé, alors qu'on peut se demander si, à *raison de l'absence d'intérêts*, ce prix ne représente pas la valeur de la pleine propriété et si par suite, il ne devrait être assujetti à l'impôt que sur la moitié seulement.

La Cour a appliqué cette règle à l'hypothèse où la

(1) Si ce prix est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis, c'est cette dernière valeur, en ce qui concerne les immeubles et fonds de commerce, qui doit servir de base à la perception du droit proportionnel de vente (art. 15, n° 6, de la loi de frimaire).

cession est consentie à l'usufruitier moyennant un prix que ce dernier conservera jusqu'à l'extinction de son usufruit sans intérêts, et il n'y a pas de motifs de procéder autrement quand la vente est consentie à un tiers. (Cass., 30 avril 1884. Inst. 2700 § 5, R. P. 6341.)

2° Même solution également, au cas de vente d'une nue propriété moyennant un prix payé comptant dont les intérêts seront servis par le *vendeur* à l'*acquéreur* jusqu'à l'extinction de l'usufruit. L'impôt est exigible sur le prix exprimé sans aucune déduction pour les intérêts. (Cass., 30 avril 1839, s. 39 1, 522.)

3° Même solution encore au sujet d'une vente d'une nue propriété dont un tiers a l'usufruit. — Le droit est exclusivement dû sur le prix *exprimé*. (Cass. 3 janvier 1827, Inst. 1.200, § 9).

CHAPITRE III

RECONSTITUTION DE LA PROPRIÉTÉ PAR SUITE DE L'EXTINCTION DE L'USUFRUIT

Droits exigibles

Après avoir exposé les principes de la perception applicables soit aux mutations d'où résulte le démembrement de la propriété, soit aux transmissions successives de l'usufruit et de la nue propriété au cours du démembrement, il convient de mettre en lumière les conséquences fiscales qu'entraîne la reconstitution de la pleine propriété par suite de l'extinction de l'usufruit.

Or, aux termes de l'article 617 du Code civil.

« L'usufruit s'éteint :

« Par la mort naturelle et par la mort civile de l'usufruitier :

« Par l'expiration du temps pour lequel il a été accordé :

« Par la consolidation ou la réunion sur la même
« tête, des deux qualités d'usufruitier et de propriétaire;

« Par le non usage pendant trente ans ;

« Par la perte totale de la chose sur laquelle l'usu-
« fruit est établi ;

Et l'article 618 ajoute :

« L'usufruit peut aussi cesser par l'abus que l'usufrui-
« tier fait de sa jouissance soit en commettant des
« dégradations sur le fonds, soit en le laissant dépérir
« faute d'entretien. »

L'usufruit prend encore fin par une simple renoncia-
tion de l'usufruitier à son droit. Un acte unilatéral
suffit pour opérer ce résultat et l'acceptation du nu pro-
priétaire n'est pas nécessaire (Demolombe, 733 *bis*,
Laurent VII, 72, Baudry-Lacantinerie et Chauveau,
n° 761).

L'usufruit, enfin, peut s'éteindre par la résolution du
droit du constituant et par la prescription de 10 à 20
ans (art. 2.265 C. C.) qui est absolument distincte du
non usage prévu par l'article 617, (Aubry et Rau II,
§ 234. Laurent VII, 90. Baudry-Lacantinerie et Chau-
veau, *des Biens*, n° 768).

On peut grouper ces divers modes d'extinction de
l'usufruit en trois catégories.

1^{re} Catégorie : *Extinction naturelle de l'usufruit.* —
(mort de l'usufruitier, expiration du terme stipulé,
prescription.)

2^e Catégorie : *Extinction de l'usufruit par suite de Renonciation* de l'usufruitier ou par *résolution* pour cause d'abus de jouissance.

3^e Catégorie: *Consolidation*, qui peut s'effectuer de deux manières:

1^o par réunion de l'usufruit à la nue propriété.

2^o par réunion de la nue propriété à l'usufruit.

Les règles de perception applicables aux divers modes d'extinction de l'usufruit groupés dans chacune de ces trois catégories, seront examinées dans trois sections correspondantes.

PREMIÈRE SECTION

Extinction naturelle de l'usufruit.

Sur ce point, les auteurs spéciaux sont unanimes : on ne saurait tarifer au droit proportionnel l'acte constatant l'extinction d'un droit. (Merlin, Rép. V. Enregistrement, § 20 *bis*. Demante 333,1. Proudhon, de l'Usufruit 1922. Naquet, 202).

En effet, le droit proportionnel n'est établi, aux termes de la loi du 22 frimaire art. 7, § 4, que sur les transmissions. Or, comme le dit fort justement E. Demante, il est contradictoire de prétendre qu'un droit éteint soit transmis.

« L'extinction proprement dite de l'usufruit, dit-il, « ne peut motiver la perception d'un droit proportionnel ». L'acte destiné à constater cette extinction, n'est

passible que du droit fixe de 3 fr. comme acte innommé. (L. du 22 frimaire au VII, art. 68, § 1, n° 51).

Cependant si l'on se reporte aux principes qui servent de base à la jurisprudence pour les transmissions de la nue propriété, la réunion de l'usufruit à la nue propriété, devrait toujours donner ouverture aux droits de mutation. D'après les arrêts, en effet, celui qui acquiert une nue propriété, reçoit deux choses :

1° La nue propriété proprement dite, pour laquelle il paye immédiatement l'impôt sur l'acte qui l'en investit ;

2° L'expectative de réunir un jour l'usufruit pour laquelle les droits sont payés, dans *certaines cas*, par anticipation, avec ceux de la nue propriété, au moment de l'enregistrement de l'acte qui opère le démembrement de la propriété. Par conséquent, si les droits afférents à l'*expectative* n'ont pas été perçus lors du démembrement, ils doivent l'être au moment où *cette expectative* se réalise par la réunion de l'usufruit à la nue propriété.

Cette conclusion est erronée ainsi que l'a démontré Merlin :

« Le droit proportionnel, a-t-il dit, n'est dû et ne
« peut être exigé que quand il y a *mutation*. — Or, il
« n'y a pas toujours mutation dans le fait de la réunion de
« la jouissance à la nue propriété. Cela peut sans doute
« arriver, et c'est ce qui a lieu par exemple, toutes les
« fois que la vente, faite par l'usufruitier, de son droit
« à un autre que le nu propriétaire et résolu par

« la rétrocession que l'acquéreur de ce droit en
« fait à l'usufruitier lui-même ; et dans ce cas, nul doute,
« qu'il n'y ait lieu au droit proportionnel. Mais, lorsqu'une
« transmission d'usufruit prend fin de manière à ne pas
« opérer elle-même une nouvelle transmission, lorsque la
« cessation de cette transmission est l'effet d'un acte ou
« d'un événement qui n'opère rien de plus que cette cessa-
« tion même, point de droit proportionnel, parceque
« l'article 4 de la loi de frimaire ne donne ouverture à
« ce droit qu'en cas de transmission effective de
« propriété, d'usufruit ou de jouissance. Aussi,
« n'est-il dû aucun droit proportionnel par le proprié-
« taire, pour l'extinction que la mort de l'usufruitier
« opère en sa faveur du droit d'usufruit qu'il lui avait
« vendu ou donné. La raison en est, que le proprié-
« taire n'acquiert rien par la mort de l'usufruitier, que
« seulement il est libéré d'une charge, et que l'art. 4
« de la loi de frimaire au VII, n'assujettit pas au droit
« proportionnel les actes ou événements qui font
« simplement cesser les transmissions d'usufruit » (1).

Après avoir exposé la même opinion (2), M. Naquet ajoute : « Tout ce que je viens de dire du cas d'extinc-
« tion de l'usufruit par le décès de l'usufruitier doit
« s'appliquer par les mêmes motifs au cas d'extinction
« par l'expiration du terme stipulé et à celui d'extinc-
« tion pour non usage et prescription. »

(1) MERLIN Rep. V^o *Enregistrement*, § 20 *bis*.

(2) NAQUET. *Traité des lois d'enregistrement*, n^o 201.

Il semble qu'aucune difficulté n'aurait dû se produire à ce sujet, et c'est cependant le contraire qui a eu lieu. M. Naquet a retracé dans son ouvrage les nombreuses fluctuations que la solution de cette question a subies en jurisprudence et qui s'expliquent par ce fait que la Cour de cassation n'a jamais nettement tranché ce point si simple en apparence.

Quoi qu'il en soit, l'administration est actuellement décidée à ne plus réclamer le droit proportionnel dans les cas où l'usufruit s'éteint naturellement.

En effet, dans une note, remise aux membres de la commission parlementaire chargée de l'examen d'un projet de loi présenté aux Chambres par le Gouvernement en 1880 et ayant pour objet la réorganisation de notre régime fiscal des usufruits et nues propriétés, l'administration s'exprimait ainsi :

« Une instruction du 31 janvier 1861, n° 2188, a
« reconnu qu'aucun droit de mutation n'est exigible en
« cas d'*extinction naturelle* de l'usufruit, sans qu'il y
« ait à distinguer si le droit a été acquitté par anticipa-
« tion lors du démembrement de la propriété ou ne l'a
« pas été. »

On a ordonné par suite la suppression d'une table spéciale pour surveiller le décès des usufruitiers.

Ce n'est pas seulement, on le remarquera, la réunion de l'usufruit opérée par le décès de l'usufruitier qui est dispensée du droit de mutation, se sont tous les actes ou tous les événements qui produisent l'extinction natu-

relle de la jouissance et, par exemple, l'expiration du temps pour lequel l'usufruit a été accordé. Dans ces circonstances le nu propriétaire recouvre le droit d'usufruit sans rien payer au Trésor, alors même qu'il n'aurait à l'origine acquitté l'impôt que pour la nue propriété.

DEUXIÈME SECTION.

EXTINCTION DE L'USUFRUIT PAR SUITE DE RENONCIATION DE L'USUFRUITIER OU PAR RÉSOLUTION POUR CAUSE D'ABUS DE JOUISSANCE.

Le mot renonciation, dans son acception la plus étendue, désigne l'acte par lequel une personne abandonne un droit, une faculté, un privilège.

Or, si la renonciation à un droit de créance nécessite le concours du débiteur. (Laurent XVIII n° 337), il n'en est pas de même de la renonciation à un droit réel qui constitue un acte unilatéral.

« L'usufruitier, dit M. Laurent, trouve que les charges
« qui pèsent sur la jouissance dépassent les bénéfices
« qu'il en retire, s'il y renonce, sa renonciation profitera
« au nu propriétaire en ce sens que l'usufruit se
« réunira à la nue propriété. Est-ce à dire que la renon-
« ciation ne sera valable que par le consentement ou
« l'acceptation du nu propriétaire ?

« Il n'y a pas lieu à une acceptation quand il n'y a
« pas d'offre, or l'usufruitier qui renonce ne fait aucune

« offre au nu propriétaire, il abdique un droit. » Laurent, T. III, page 90, n° 72. Aubry et Rau T. IV, § 323).

La renonciation à usufruit purement extinctive n'opère aucune mutation de valeurs, puisqu'elle opère simplement le^{*} dégrèvement d'une charge qui pesait sur la propriété. Aussi elle ne saurait être assujettie qu'au droit fixe de 3 francs ou 4 fr. 50. (L. du 22 frimaire an VII, art. 68, § 1, n° 1 et 68, § 2, n° 6, L. du 18 mai 1850, art. 8, du 28 avril 1816, art. 44, n° 18, du 28 février 1872, art. 4).

Toutefois, il ne faut pas confondre, ainsi que le fait remarquer M. Laurent (Tome VII p. 31 n° 72), « la
« renonciation qui est un acte de volonté unilatérale,
« avec la cession de droit qui se fait à titre onéreux ou
« gratuit. La cession peut se faire sous le nom de
« renonciation, mais le nom que les parties donnent à
« un fait juridique n'en détermine pas la nature et les
« effets. Il faut voir ce qui s'est passé entre elles. »

Or, une telle renonciation, désignée sous le nom de renonciation translatrice, est passible en principe du droit proportionnel de mutation par application de la règle générale contenue dans l'art. 4 de la loi du 22 frimaire an VII. Elle est soumise aux mêmes règles de perception que la consolidation, dont nous aurons à parler tout à l'heure.

Mais pour que le droit de mutation à titre onéreux ou gratuit soit perçu sur un acte de renonciation, il est *indispensable* que le contrat soit devenu parfait par l'acceptation de celui à qui la renonciation profite (sol. 8 février 1879, Loire-Inférieure).

L'administration toutefois s'est placée à un point de vue différent pour distinguer la renonciation extinctive de la renonciation translatrice (sol. du 6 janvier 1876, R. P. 4981), puisqu'elle ne considère la renonciation comme extinctive que si elle vient à se produire *avant* que l'usufruitier ait accepté la libéralité faite à son profit. Mais en pratique, ce système aboutit au même résultat que le précédent, l'administration n'ayant jamais élevé la prétention de percevoir le droit proportionnel, tant que la renonciation unilatérale émanée de l'usufruitier investi de son droit n'était pas acceptée.

L'usufruit, avons-nous dit, peut aussi cesser par l'abus que l'usufruitier fait de sa jouissance.

*En effet, aux termes de l'art. 618, C. civ., « les juges
« peuvent suivant la gravité des circonstances ou pro-
« noncer l'extinction absolue de l'usufruit, ou n'ordonner
« la rentrée du propriétaire dans la jouissance de
« l'objet qui en est grevé que sous la charge de payer
« annuellement à l'usufruitier ou à ses ayants cause
« une somme déterminée jusqu'à l'instant où l'usufruit
« aurait dû cesser ».*

Dans ce dernier cas, on admet sans difficulté que le droit de mutation est exigible sur le montant de l'indemnité, à la condition, toutefois, que le nu propriétaire n'ait pas acquitté cet impôt par avance, car il s'agit d'une véritable consolidation.

« Si les juges ordonnent la rentrée du propriétaire
« sous certaines charges, le jugement équivaut à cession,

« il encourt le droit proportionnel sur les charges
« évaluées en capital » (Demante 1336).

Mais une difficulté surgit, quand la résolution est prononcée *sans indemnité*.

Faut-il assimiler cette décision judiciaire à l'acte constatant soit une renonciation pure et simple de l'usufruitier, soit l'extinction naturelle de l'usufruit, et l'exonérer dans ce cas de tout droit de mutation. ? Doit-on, au contraire, assimiler cette hypothèse à la précédente ? Doit-on percevoir sur un tel jugement un droit de mutation ?

Sur cette question les avis sont partagés.

M. Demante (II, n° 336) admet la première solution.

« Si les juges, dit-il, usent de ce grand pouvoir, de
« prononcer l'extinction absolue de l'usufruit, aucun
« droit proportionnel n'est encouru ».

M. Naquet, au contraire, incline vers la perception du droit proportionnel ».

« Le cas d'extinction absolue, enseigne-t-il, doit-il être assimilé à celui où l'usufruit cesse naturellement par la mort de l'usufruitier ? Je ne le crois pas ; la déchéance en effet est prononcée par un jugement et les jugements qui résolvent un contrat sont passibles du droit proportionnel, à moins que ce ne soit pour cause de nullité radicale. Certains auteurs et des meilleurs, ont cru, il est vrai, pouvoir attribuer à cette résolution les caractères de la nullité radicale et, pour eux, par conséquent la difficulté s'est aplanie ; mais, je ne pense pas qu'on doive adopter cette interprétation. J'ai examiné déjà ce que c'était qu'une nullité radicale, et l'on se convaincra, en se reportant aux développements fournis à cet égard, qu'il faut au moins, pour que la nullité soit radicale qu'il y ait une nullité. Dans l'espèce, il n'y a pas de nullité ; l'usufruit a été

« valablement constitué il était parfait à l'origine et aucun vice
 « ne l'affectait ; ce n'est que par suite d'un événement ultérieur,
 « à savoir, les dégradations commises par l'usufruitier qu'il a
 « été éteint. Il n'y a donc pas résolution pour cause de nullité
 « radicale, et l'on ne peut pas appliquer l'art. 68 § 3 N° 7 bien
 « que d'ailleurs l'extinction procède d'une condition résolutoire
 « sous entendue dans le contrat primitif ».

Cette dernière opinion, pas plus que la première, ne nous paraît susceptible d'être accueillie dans tous les cas.

Sans doute « les jugements qui résolvent *un contrat* sont passibles du droit proportionnel, » mais le démembrement de la propriété d'où résulte l'usufruit ne procède pas toujours d'un contrat, car, aux termes de l'art. 579 du C. C., « l'usufruit est établi par *la loi* ou par la « volonté de l'homme ». Or le jugement qui prononce la résolution d'un droit d'usufruit établi par *la loi* ne prononce pas la résolution d'un *contrat* et pour ce cas, au moins, l'argument invoqué par le savant auteur ne paraît pas pouvoir être invoqué. Il en est de même quand l'usufruit est établi par succession. Dans ces diverses hypothèses, le droit fixe édicté par l'article 68, n° 51 de la loi du 22 frimaire an VII, nous paraît seul applicable.

SECTION III

Consolidation.

Il nous reste à mettre en lumière les conséquences qu'entraîne au point de vue fiscal la reconstitution de la pleine propriété par voie de *consolidation*.

Ce mode d'extinction de l'usufruit consiste aux termes de l'article 617 du Code civil en « la réunion sur la même « tête, des deux qualités d'usufruitier et de nu propriétaire. » Sans doute tous les modes d'extinction de l'usufruit produisent ce résultat, mais ce qui caractérise la consolidation, c'est qu'elle procède d'un véritable contrat, ayant pour but et effet d'opérer, par voie de cession, la réunion de deux démembrements de la propriété jusqu'alors séparés. Aussi, on peut établir qu'en principe la consolidation est passible du droit proportionnel (art. 4 de la loi du 22 frimaire.)

Toutefois, avant d'exposer les règles de perception applicables à cette matière, il convient de remarquer que la consolidation peut s'opérer, non seulement dans la personne du nu propriétaire, mais aussi dans celle d'un tiers qui acquiert en même temps l'usufruit et la nue propriété, ou encore dans la personne de l'usufruitier.

Enfin, il y a des cas où la consolidation ne donne ouverture qu'au droit fixe auquel s'ajoute parfois le droit proportionnel de transcription.

L'examen de ces divers points fera l'objet d'autant de paragraphes distincts.

§ I. — Consolidation dans la personne du nu propriétaire

Lorsque le nu propriétaire, acquiert l'usufruit à titre onéreux, ou à titre gratuit, il y a réellement mutation,

aussi en principe, le droit proportionnel est exigible.

Mais, d'après l'interprétation donnée par la jurisprudence aux textes de la loi, le droit de mutation afférent à la consolidation se trouve généralement perçu par anticipation, au moment du démembrement de la propriété. C'est ce qui a lieu, quand le nu propriétaire a payé lors de la constitution de son droit, l'impôt de mutation sur la valeur de la pleine propriété. Dans ce cas, le nu propriétaire acquéreur de l'usufruit ne saurait être astreint à payer un nouveau droit de mutation puisqu'il l'a déjà payé au moment du démembrement. Il se trouve libéré.

Toutefois, ce paiement anticipé, n'a pas toujours lieu, parfois même il n'est que partiel, aussi, pour déterminer quels sont les droits exigibles au moment de la consolidation, il faut envisager la mutation d'où procède le démembrement, et considérer la perception qui à ce moment a été, ou devait être effectuée.

Le démembrement de la propriété peut s'opérer soit par acte à titre onéreux, soit par acte à titre gratuit entre vif ou par décès.

Les règles de la perception n'étant pas les mêmes dans ces diverses hypothèses il convient de les examiner successivement.

Démembrement opéré par acte à titre onéreux**I. — Vente de la nue-propriété et de l'usufruit par le même acte à deux personnes différentes.**

Lorsque le démembrement s'est opéré par l'effet d'une vente de la nue propriété et de l'usufruit à deux personnes distinctes, aucun doute ne saurait exister. L'acheteur de la nue propriété n'a payé le droit que sur le prix fixé pour la nue propriété, il ne s'est donc pas libéré par anticipation, du droit afférent à la cession de l'usufruit, et par suite ce droit sera intégralement payé au moment de la consolidation.

Cette solution est admise sans difficulté depuis l'arrêt du 27 août 1844. (S. 44-1-754), la cour s'est prononcée pour le cas où la consolidation s'opère par acte à titre onéreux, mais il va de soi, que sa décision serait la même si la consolidation s'effectuait par une cession à titre gratuit.

II. — Vente d'un immeuble en nue propriété avec réserve d'usufruit au profit du vendeur (art. 15, n° 6, § 2).

La solution est ici différente. En pareil cas l'usufruit est évaluée à la moitié du prix stipulé et le nu propriétaire, supporte sur cette valeur, le droit de mutation au moment du démembrement de la propriété.

Le nu propriétaire cessionnaire de l'usufruit se trouve

done libéré d'autant. D'ailleurs la nature de l'acte qui opérera la consolidation importe peu, que ce soit une vente, une donation, la solution reste la même.

Mais, que faut-il décider, si, dans l'hypothèse actuellement envisagée, (vente d'un immeuble avec réserve d'usufruit) le droit de mutation n'a été payé que sur le prix stipulé et cela par application d'une solution administrative (par exemple, dans le cas où il a été convenu que le prix de vente ne serait payé par le cessionnaire de la nue propriété qu'à l'extinction de l'usufruit et sans intérêts jusque-là. (Del, 15 janv. 1823). La cession d'où résulte la consolidation sera-t-elle affranchie de tout droit sur la valeur de l'usufruit ?

On a soutenu que le droit de mutation était exigible, par ce motif que le nu propriétaire n'a pas payé le droit par anticipation pour la réunion ultérieure de l'usufruit (Garnier, Rep. Gén.).

Nous préférons l'opinion contraire, qui procède d'une interprétation moins étroite, des dispositions de la loi. La délibération précitée du 15 janvier 1823 fait observer avec raison que « l'intérêt du prix d'un immeuble « est représentatif de l'usufruit réservé, et du moment « que l'acquéreur conserve le prix entre ses mains, « sans être tenu à en payer l'intérêt, il n'y a plus à « ajouter la moitié en sus pour avoir la valeur entière « de l'immeuble ». N'est-ce pas dire, que la perception effectuée dans notre hypothèse, sur le prix exprimé, porte en réalité sur la *valeur entière de l'immeuble*. Or, le

législateur en édictant la disposition spéciale de l'art. 15, n° 6, de la loi de frimaire a eu pour but d'établir le droit sur la valeur entière de la pleine propriété : dès lors on ne voit pas pourquoi la solution serait différente puisque la perception établie conformément à la délibération du 15 janvier remplit ainsi les vues du législateur.

Néanmoins, l'exemption d'impôt dont bénéficie, dans notre hypothèse, la réunion de l'usufruit à la nue propriété comporte une exception prévue par la loi en ces termes :

« Si l'usufruit est réservé par le vendeur, il sera évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat et le droit sera perçu sur le total, — mais il ne sera dû aucun autre droit pour la réunion de l'usufruit à la nue propriété — *(cependant, si elle s'opère par un acte de cession, et que le prix soit supérieur à l'évaluation qui en aura été faite pour régler le droit de la translation de la propriété il est dû un droit par complément sur tout ce qui se trouve excéder cette évaluation. — Dans le cas contraire l'acte de cession est enregistré pour le droit fixe)* ». (Loi du 22 frimaire an VII, art. 15, n° 6).

L'art. 15, n° 6, nous l'avons dit, constitue une exception à la règle générale établie pour la liquidation du droit de mutation à titre onéreux. Il comporte donc une interprétation essentiellement restrictive. Aussi pour que le supplément de droit dont il s'agit soit exigible il faut que le démembrement de la propriété et la consolidation procèdent de deux actes de ventes.

En conséquence, si le démembrement avait eu lieu par voie de donation, de succession ou d'échange, la perception établie d'après le forfait légal serait définitive et alors même que la cession de l'usufruit, d'où résulte la consolidation, serait consentie moyennant un prix supérieur à celui qui a servi de base à la perception, lors du démembrement, aucun supplément de droit ne pourrait être exigé. (D. M. des Fin., 22 mars 1808, Inst. 386).

En outre, il convient de rappeler que l'exception établie par l'art. 15, n° 5, étant spéciale aux ventes de nue propriété d'*immeubles* et ne s'appliquant pas aux *meubles*, l'exemption de droits prévue au cas de consolidation ne s'applique également qu'aux immeubles.

Notons enfin qu'en matière d'échange d'immeubles, les bases de la perception sont établies d'après les règles fixées pour les mutations à titre gratuit des mêmes biens. Par suite, c'est au paragraphe suivant que se trouveront retracées les principes de perception applicables à la consolidation, lorsque le démembrement s'est effectué par voie d'échange.

Démembrement opéré par acte à titre gratuit — entre vifs ou par décès — ou à titre onéreux par voie d'échange.

La nue propriété transmise par donation, legs, succession ou échange est complètement assimilée à la pleine propriété (art. 15, § 7, loi du 22 frimaire, an VII). Par suite le donataire, le légataire, l'héritier ou le co-

échangiste doit nécessairement, au moment du démembrement, payer le droit proportionnel sur la valeur entière de l'objet et acquitter ainsi par avance la totalité du droit applicable au retour de l'usufruit.

En conséquence la consolidation qui s'opère au profit du nu propriétaire ou de ses ayants cause ne donne lieu à aucun droit de mutation, quel que soit d'ailleurs le mode suivant lequel elle s'opère..

A vrai dire la réunion de l'usufruit à la nue-propriété n'est jamais affranchie de l'impôt, mais si cet impôt a été perçu ou est censé l'avoir été lors du démembrement il n'y a pas lieu de le percevoir à nouveau lors de la consolidation. C'est l'application pure et simple de la règle non bis in idem.

Par suite toutes les fois que le paiement par anticipation n'a pas eu lieu, il doit être effectué au moment de la consolidation. Cette situation se présente lorsque le démembrement s'étant opéré par succession, la consolidation vient à se produire avant que la déclaration de succession n'ait été souscrite par le nu propriétaire. L'acte qui constate cette consolidation est passible du droit de mutation. Mais cette perception n'est que provisoire, et, si avant l'échéance de la prescription biennale établie par l'art. 61 de la loi du 22 frimaire la déclaration est souscrite par le nu propriétaire et le droit payé sur la valeur de la pleine propriété, l'impôt auquel la cession a été assujettie sera restitué sous la retenue du droit fixe et de celui de transcription, s'il y a lieu.

§II. — Consolidation dans la personne d'un tiers acquéreur
de l'usufruit et de la nue propriété

Les dispositions de l'art. 15, n^{os} 6 et 7 de la loi d 22 frimaire an VII sont exceptionnelles du principe général qui soumet au droit de mutation la cession d'usufruit (art. 4. Loi du 22 frimaire) aussi en droit strict l'application devrait en être réservée au cas spécialement prévu qui est celui de la consolidation s'opérant au profit d'une personne *déjà investie* de la nue propriété. L'administration Belge s'est cantonnée sur ce terrain et par suite, dans le cas où le nu propriétaire et l'usufruitier vendent simultanément leurs droits à la même personne, elle refuse formellement de déduire pour la liquidation du droit de mutation la valeur de l'usufruit (1). En effet, il n'est pas possible dans ce cas de prouver que le cessionnaire de l'usufruit était déjà investi de la nue propriété au moment de son acquisition. Cette doctrine est sans doute plus juridique mais l'administration française s'est arrêtée à la solution contraire beaucoup moins rigoureuse. Après avoir reconnu qu'il y avait lieu pour la liquidation de l'impôt, de déduire, du prix stipulé, la valeur de l'usufruit quand la vente de la nue propriété et de l'usufruit avait lieu moyennant des prix distincts, par ce motif « que l'acquéreur de la nue propriété est « toujours le représentant du cédant et doit profiter

(1) *Circulaire Belge*, 14 janvier, 1864.

« comme lui de l'exemption relative à la réunion de la
« jouissance »⁽²⁾ elle n'a fait aucune difficulté d'appliquer
la même règle au cas où la vente est consentie moyennant un *prix unique* sans indication de la manière dont l'usufruitier et le nu propriétaire se le répartiraient.

L'administration avait admis tout d'abord cette même solution dans le cas où l'usufruit se trouvait *reporté sur le prix de vente*, soit que l'acquéreur, s'engageant à verser chaque année à l'usufruitier les intérêts de son prix payable seulement à la succession de ce dernier, soit qu'il se fut libéré entre les mains du *nu propriétaire* chargé de verser les intérêts du prix entre les mains de l'usufruitier (sol. 21 octobre 1866). Après s'être rangée ensuite à l'opinion contraire, sous prétexte que « du moment où l'usufruit se trouvait reporté sur le « prix, il *n'était pas éteint*, et que par suite l'acte n'opé-
« rait pas réunion de l'usufruit à la nue propriété » (sol. du 30 juin 1867, J. C. 18419, 8), l'administration est revenue à sa première doctrine et elle admet, actuellement, la déduction de la valeur de l'usufruit pour le calcul du droit de vente, même dans l'hypothèse où l'usufruit est reporté sur le prix.

Cette règle de perception s'applique sans distinction toutes les fois que le nu propriétaire a payé l'impôt au moment du démembrement sur la valeur entière de la propriété, (sol. 26 novembre 1887).

Il importe peu, d'ailleurs, au point de vue de la

(2) Sol. 23 avril 1866 J. E. 18, 1365.

déduction à établir, que *l'usufruitier* ait payé ou non des droits de mutation. C'est ainsi que dans le cas où l'époux survivant, attributaire en vertu de son contrat de mariage de la totalité des acquêts vient à céder avec les héritiers de la nue propriété, l'immeuble commun, il y a lieu de déduire pour la liquidation du droit de mutation la valeur de l'usufruit, bien que, dans cette hypothèse, l'usufruitier n'ait acquitté aucun droit à raison de son usufruit (sol. 5 avril 1882, 25 avril 1891, J. E, 23940). Cette doctrine admise, comment déterminer la valeur de l'usufruit dont il y a lieu d'opérer la déduction ?

L'administration a sur ce point adopté une solution qui n'a d'autre mérite que son extrême simplicité. « Considérant que dans l'intention de la loi qui n'a point voulu prendre en considération ni l'âge, ni même le nombre des usufruitiers, la *nue propriété* et l'*usufruit* sont de même valeur et représentent également la moitié de la valeur totale, » elle n'exige le droit que sur la moitié du prix. (Instruction 1200, § 17.

Ce système absolu n'est rien moins que juridique. On l'a maintes fois remarqué. — Les textes 14, n^{os} 9 et 11, art. 15, n^{os} 23, 4, 78, sur lesquels on s'appuie pour donner à l'usufruit la même valeur qu'à la nue propriété concernent exclusivement les mutations à titre gratuit et c'est à coup sûr en exagérer la portée que de les appliquer aux mutations à titre onéreux qui sont gouvernées par des principes complètement différents.

D'un autre côté, le droit de vente est toujours liquidé sur le prix exprimé et on ne voit pas pourquoi il en serait différemment dans notre hypothèse, d'autant plus qu'il est facile d'obtenir au moyen d'une ventilation, la portion du prix afférent à l'usufruit dont il y aurait lieu d'opérer la déduction.

Cette dernière solution nous paraît aussi simple et plus juridique puisqu'elle s'appuie sur l'art. 16 de la loi du 22 frimaire an VII. Au surplus, l'administration a reconnu elle-même la faiblesse des arguments par elle invoqués, puisqu'elle admet que toutes les fois que la fraction du prix afférente à la nue propriété est exactement connue d'une manière quelconque, c'est sur cette fraction qu'elle prescrit de percevoir l'impôt.

Ce que nous venons de dire d'une cession simultanée de l'usufruit et de la nue propriété faite à *titre onéreux* s'applique également aux cessions *faites à titre gratuit*. La déduction de la valeur de l'usufruit pour la liquidation du droit de mutation s'impose et pour les mêmes motifs.

§ III. — Consolidation dans la personne de l'usufruitier

A l'égard de ce dernier cas de consolidation, la loi du 22 frimaire an VIII, contient la disposition suivante :
« lorsque l'usufruitier qui aura acquitté le droit d'enre-
« gistrement pour son usufruit acquerra la nue propriété,
« il paiera le droit d'enregistrement sur sa valeur sans
« qu'il y ait lieu d'y joindre celle de l'usufruit. » (art. 15,

n° 8). Cette disposition est toute naturelle. L'usufruitier a payé le droit pour son usufruit quand il en a été investi à l'époque du démembrement de la propriété ; il n'y a aucune raison pour le lui faire payer encore quand il achète la nue propriété ; mais il n'a rien payé pour la nue propriété qui lui arrive ; il doit donc acquitter l'impôt sur la valeur de cette nue propriété ; rien de plus juste.

Quant à la liquidation du droit de mutation elle varie nécessairement selon la nature du contrat qui opère la consolidation. Si cette consolidation s'opère par l'effet d'un acte de vente, c'est naturellement sur le prix stipulé représentant la valeur de la nue propriété transmise que le droit de mutation doit être liquidé. Si au contraire la mutation de la nue propriété s'effectue par donation, legs ou succession, le droit sera liquidé sur la valeur de la nue propriété, c'est-à-dire d'après l'évaluation légale, sur la moitié de la valeur de la pleine propriété, soit sur le capital au denier 10 ou 12.50 du revenu déclaré. L'application de ces principes a donné souvent lieu à de sérieuses difficultés, c'est ainsi, qu'en cas de vente, lorsque le prix de la nue propriété consiste dans une somme payable *sans intérêt à l'extinction de l'usufruit*, on pourrait se demander si le prix stipulé ne représente pas la valeur de la *toute propriété* et si, en conséquence, l'impôt ne devrait pas être liquidé seulement sur la moitié de ce prix, car, en fait, le prix exprimé est ici certainement supérieur à la valeur réelle de la nue propriété transmise.

L'Administration et la Cour ont cependant décidé en s'appuyant sur l'art. 15, § 6, de la loi de frimaire que l'impôt était dû sur L'INTÉGRALITÉ du *prix stipulé*.

(Cass., 9 avril 1872. *Inst.*, n° 2449, § 3, 30 avril 1884. *Inst.*, 2700, § 5, Seine, 16 décembre 1898, sol., 18 janvier 1896.)

Cette doctrine est à coup sûr très rigoureuse aussi, l'Administration n'a pas cru devoir en étendre l'application en dehors du cas expressément visé par l'art. 15, § 6, qui est celui d'UNE VENTE. Dans les licitations, dans les cessions de droits successifs qui font cesser l'indivision, dans les partages, elle admet que le prix où la soulte passible de l'impôt consiste *non pas* dans le prix exprimé, c'est-à-dire dans la somme que l'usufruitier acquéreur ou loti de la nue propriété s'engage à payer *sans intérêts* après la cessation de son usufruit, mais seulement dans la *nue propriété*, c'est-à-dire la *moitié de cette même somme* suivant les bases d'évaluation permises par la loi fiscale. (J. E. 25,075).

Cette décision est certainement en contradiction avec la doctrine admise en la matière mais elle est trop équitable pour qu'on puisse songer à la critiquer.

§ IV. — Droit fixe

La réunion de l'usufruit à la nue propriété par voie de consolidation est exempte dans certains cas de tout droit de mutation, mais non de tout impôt.

L'art. 68, § 1, n° 42. de la loi du 22 frimaire an VII,

soumet en effet au droit fixe de 1 franc (porté depuis à 4 fr. 50 par la loi du 28 février 1872, art. 4) la « réunion de l'usufruit à la propriété lorsque la réunion s'opère par acte de *cession* et qu'elle n'est pas faite pour un prix supérieur à celui sur lequel le droit a été perçu lors de l'aliénation de la propriété. »

Dès l'instant où le droit proportionnel de mutation n'est pas dû, le droit fixe est exigible, quelque soit d'ailleurs le mode suivant lequel s'est opéré la réunion de l'usufruit à la nue propriété ; que ce soit à titre onéreux ou à titre gratuit, qu'il s'agisse de meubles ou d'immeubles, peut importe. L'expression *acte de cession* dont se sert le législateur est éminemment *compréhensive*, « *cession* » *équivalant* ici à « *transmission* » et s'applique même aux renonciations *translatives* (Dél. du 5, 26 janvier 1836.)

Mais il est évident que pour qu'il y ait *cession* il faut que le cédant ait été préalablement investi de l'usufruit. Par suite la renonciation de l'usufruitier avant qu'il soit saisi de l'usufruit loin d'opérer la reconstitution de la pleine propriété empêcherait le démembrement de s'opérer. En pareil cas, le droit fixe de 3 francs ou de 4 fr. 50 édicté pour les renonciations faites par acte civil ou judiciaire serait exigible.

Une question se pose naturellement ici. Souvent l'usufruit n'appartient qu'à une personne et la nue propriété à plusieurs. Si dans cette hypothèse l'usufruitier renonce à son droit au profit de tous les nus propriétaires, combien sera-t-il dû de droits fixes ?

Cette question se résout par une distinction. La renonciation est-elle faite en dehors du concours des nus propriétaires ? elle constitue un acte unilatéral auquel les nus propriétaires sont étrangers, et dont la loi seule a réglé les conséquences. Un seul droit est exigible.

Si la renonciation est translatrice il faut encore distinguer : 1° les nus propriétaires sont-ils dans l'indivision ? dans ce cas la renonciation leur profite à tous indistinctement, la disposition est unique, un seul droit est exigible.

2° Si au contraire les nus propriétaires, ont chacun des droits déterminés et limités par suite du partage auquel ils ont procédé, ils ont tous des intérêts distincts et il est dû autant de droits qu'il y a de nus propriétaires

Enfin, s'il y a un seul nu propriétaire et plusieurs usufruitiers la question de la pluralité des droits fixes à exiger se tranche encore à l'aide des mêmes distinctions.

Renonciation à l'usufruit d'une somme d'argent moyennant le paiement des intérêts

Il arrive parfois que l'usufruitier d'une somme d'argent la restitue au nu propriétaire à la condition que celui-ci lui en serve les intérêts. On s'est demandé si cette convention était passible du droit de 2 % pour constitution de rente, du droit de 1 % pour obligation, du droit de 0 fr. 50 % pour libération, ou seulement du

droit fixe de 4 fr. 50, c'est à cette dernière solution qu'on s'est arrêté. (Délib. du 3 oct. 1849).

L'idée d'une constitution de rente a été écartée, car, dit-on, le nu propriétaire rentre en possession d'un capital qui lui appartenait déjà, tandis que dans le cas de l'article 1909 du C. C., il y a aliénation de capital, ce qui n'existe pas dans l'hypothèse actuelle. A ces raisons on pourrait peut-être objecter que l'usufruitier d'une somme d'argent, chose essentiellement fongible, n'est pas un véritable usufruitier mais un quasi-usufruitier, qu'il est par suite propriétaire de la somme soumise à son usufruit, qu'on se trouve en conséquence dans les termes mêmes de l'article 1908 et que, en définitive, la convention dont il s'agit présente les caractères d'une véritable constitution de rente.

L'administration a préféré cependant voir dans cette convention, une simple réunion de l'usufruit à la nue propriété.

Toutefois, cette règle n'est pas absolue, et si la convention se présentait dans des conditions telles que l'intention des parties de réaliser un véritable prêt n'était pas douteuse, le droit proportionnel d'obligation serait incontestablement exigible.

C'est d'ailleurs ce que l'administration a décidé par une délibération du 18 septembre 1822 rendue dans une espèce, où la remise de la somme par l'usufruitier au nu propriétaire avait été faite à charge par ce dernier d'en servir l'intérêt au premier et avec stipulation expresse

que la somme serait remboursable au gré de l'une ou l'autre des parties (J. E. 7457).

De même, le droit de délibération à 0 fr. 50 % serait exigible, si l'usufruitier était débiteur *personnel* de la somme soumise à son usufruit et si, avant l'extinction de cet usufruit, il en opérait la restitution au nu propriétaire. (J. E. 16677-3).

**Usufruit légal de l'époux survivant
converti en une rente viagère**

L'article 1 de la loi du 9 mars 1891, qui a accordé à l'époux survivant un droit d'usufruit sur les biens de son conjoint prédécédé dispose : « jusqu'au partage » définitif, les héritiers peuvent exiger, moyennant » sûretés suffisantes que l'usufruit de l'époux survivant » soit converti en une rente viagère équivalente. S'ils » « sont en désaccord, la conversion sera facultative pour » les tribunaux. »

On s'est demandé si l'obligation des héritiers à l'égard du conjoint était une obligation facultative, ou alternative, l'administration soutint tout d'abord que l'obligation des héritiers ne comprenait qu'un seul objet : un usufruit, et que s'ils étaient autorisés à remplacer cet usufruit par une rente viagère, cette conversion était simplement *facultative* et que, dans le cas où elle se produisait elle ne pouvait *effacer le fait de la transmission* d'USUFRUIT qui s'était opérée de plein droit, lors du décès, au profit de l'époux survivant.

En conséquence, elle assimilait la *conversion* de l'usu-

fruit à une *cession* et prétendait l'assujettir aux droits qui frappent les *réunions d'usufruit à la nue propriété*.

Cette opinion n'a pas prévalu (1) elle a été rejetée par le tribunal de Mayenne et l'administration adoptant la doctrine de ce jugement, décide aujourd'hui que les actes de l'espèce ayant le même effet rétroactif que les partages doivent être assujettis au simple droit fixe comme acte d'exécution. (L. du 22 frimaire, an VII, art. 68, § 1, n° 6).

§ V. — Droit de transcription

L'usufruit est un droit réel qui donne à celui qui en est investi « le droit de jouir des choses dont un autre la propriété, comme le propriétaire lui-même » art. 578 C. C. L'article 595 ne fait que déduire une conséquence de cette définition en constatant que l'usufruitier peut céder son droit, d'où l'on conclut avec logique qu'il peut l'hypothéquer quand il porte sur un immeuble. Aussi les actes portant constitution d'usufruit *sur un immeuble*, cession ou renonciation à un droit de cette nature tombent sous l'application des articles 1 et 2 de la loi du 23 mars 1855 et doivent être transcrits. Le droit proportionnel de transcription est d'ailleurs exigible au moment de l'enregistrement du contrat constatant la mutation (art. 52, loi du 28 avril

(1) *Jugement du tribunal de Mayenne*, 5 décembre 1874. J. E. 24.522.

1816), par suite, les droits de mutation et de transcription liquidés, sur les mêmes bases, sont confondues dans une même perception. Cependant il est un cas dans lequel le droit de transcription est exigible alors que le droit de mutation n'est pas dû.

Nous avons vu en effet que la consolidation n'opère que la perception du droit fixe de 4 fr. 50 quand le droit de mutation a été perçu par anticipation lors du démembrement de la propriété. Il se peut toutefois que dans cette hypothèse le droit de transcription soit exigible. En effet, l'extinction de l'usufruit résultant d'une renonciation anticipée de l'usufruitier n'éteint pas les hypothèques constituées par ce dernier lesquelles ne sont soumises à d'autre condition résolutoire que le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps pour lequel l'usufruit a été constitué (1). Par conséquent, l'acquéreur est dans la nécessité de procéder à la purge s'il veut faire disparaître les inscriptions prises contre l'usufruitier (art. 54, loi du 28 avril 1916). Or, comme aux termes des articles 2.181 et 2.182, du Code civil la transcription du contrat est nécessaire pour parvenir à la purge le droit de 1 fr. 50 % établi par l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 est exigible au moment de l'enregistrement de l'acte de cession qu'elle ait lieu à titre onéreux ou gratuit. Quand le démembrement de l'usufruit et de la nue propriété procède d'une succession le nu propriétaire a payé lors de la déclaration le

Voir NAQUET, t. 1, n° 205.

droit de mutation exigible sur la nue propriété et, par anticipation, celui afférent à la réunion de l'usufruit à la nue propriété. La consolidation ne donne lieu par suite qu'au droit fixe de 4 fr. 50. Mais, comme le droit de transcription, spécial aux contrats, n'a pas été payé lors du démembrement, il s'en suit qu'il doit être nécessairement acquitté au moment de la consolidation. Ce droit (de 1,50 %) est d'ailleurs perçu sur le prix exprimé, si la consolidation a lieu à titre onéreux, et sur la valeur de l'usufruit déterminée par le capital au dernier 10 ou 12.50 du revenu des immeubles si elle s'effectue à titre gratuit.

Au surplus, dans tous les autres cas où le droit de mutation afférent à la valeur de l'usufruit a été payé par anticipation au moment du démembrement, le droit de transcription l'a été également, le tarif appliqué comprenant le droit de mutation et celui de transcription. En conséquence, la consolidation est simplement passible du droit fixe notamment dans l'hypothèse où le démembrement originaire s'est opéré par l'effet d'une donation entre vifs d'un partage d'ascendants d'une vente sous réserve d'usufruit.

En résumé, le droit de transcription est incontestablement exigible quand la consolidation s'opère au moyen d'une *convention*, mais d'ailleurs, comme le droit de mutation, il peut avoir été perçu par anticipation. Au contraire, la question présente quelques difficultés quand la réunion anticipée de l'usufruit à la nue propriété procède d'une *renonciation*.

Une renonciation à usufruit peut être extinctive ou translatrice. Nous avons fait ressortir, précédemment qu'au regard de l'administration, une renonciation est toujours *translatrice* à moins qu'elle ne se produise avant toute acceptation de la part du légataire.

La renonciation *extinctive* ne saurait donner lieu à la perception du droit de transcription, l'usufruitier n'ayant pu hypothéquer un droit qui n'est jamais entré dans son patrimoine. D'autre part, au cas de renonciation *translatrice acceptée* par le nu propriétaire, aucune difficulté ne saurait non plus se produire. Une telle renonciation est une véritable cession passible sinon du droit de mutation antérieurement perçu, du moins du droit de transcription ou simplement du droit fixe d'après les distinctions précédemment établies (Cass. 18 nov. 1851. S. 51-1-769).

Mais, la question devient délicate quand il s'agit d'une renonciation purement *unilatérale* de l'usufruitier investi de son droit. Dans cette hypothèse le droit de transcription est-il dû ?

Au point de vue fiscal avons nous dit, une telle renonciation est translatrice, mais l'administration ne perçoit le droit de transcription que dans le cas où la renonciation est acceptée formellement ou implicitement par le nu propriétaire.

Les auteurs du dictionnaire (D. E. V. Usufruit 726), approuvent cette décision par ce motif que la renonciation non acceptée, n'est pas, considérée isolément,

un acte de nature à être transcrit, puisqu'elle *ne forme pas un contrat* et qu'il n'en résulte ni aliénation par l'usufruitier ni lieu de droit entre lui et le nu propriétaire.

La doctrine administrative ne paraît cependant pas pouvoir résister à une sérieuse discussion. Il est inexact en effet de soutenir que la renonciation non acceptée n'est pas un acte de nature à être transcrit parce qu'elle ne forme pas un contrat. L'art. 54 de la loi du 28 avril 1816 vise non *seulement les CONTRATS* mais les *actes*, il en est de même de la loi du 23 mars 1855. Les termes dont s'est servi le législateur sont ici des plus compréhensifs et prétendre que la loi ne vise que les *contrats* translatifs alors que par ses termes elle embrasse *tous les actes, susceptibles d'être transcrits* serait assurément la modifier et créer une exception qu'elle n'a pas prévue.

Aussi nous préférons adopter la doctrine enseignée par l'auteur du traité alphabétique qui soutient que la renonciation *unilatérale* de l'usufruitier investi de son droit est un acte susceptible d'être transcrit et dès lors passible du droit de transcription.

Ce droit doit d'ailleurs être liquidé d'après la valeur de l'usufruit au moment de la consolidation sans qu'il y ait lieu de se préoccuper des bases sur lesquelles l'impôt a été perçu lors du démembrement.

Une situation particulière peut ici se présenter. Dans les adjudications d'immeubles dont une fraction appar-

tient en usufruit à l'un des covendeurs, la valeur de cet usufruit est dispensée du paiement du droit proportionnel, si ce droit a été perçu, lors du démembrement sur la nue propriété évaluée comme la pleine propriété ; mais le droit de transcription reste exigible lorsque la constitution de l'usufruit résulte, comme cela a lieu le plus souvent, d'une transmission par décès, et, en vertu de l'art. 68, § I, n° 42, de la loi du 22 frimaire an VII, il est dû un droit fixe de 4 fr. 50. L'ensemble de ce droit de transcription, du droit fixé et du droit de vente exigible pour le surplus dépasse, pour les petites ventes, le droit unique de vente qui serait perçu s'il n'y avait pas eu d'usufruit. Il y a excédent, savoir :

Pour les ventes de 220 francs et au-dessous, quand l'usufruit est total :

Pour les ventes de 460 francs et au-dessous, quand l'usufruit est de moitié :

Pour les ventes de 980 francs et au-dessous, quand l'usufruit est du quart :

Pour les ventes de 1980 francs et au-dessous, quand l'usufruit est du huitième :

On s'est demandé s'il était bien dans l'esprit de la loi d'imposer ainsi supplémentairement certaines ventes.

L'administration s'est maintenue sur le terrain rigoureux de principes et a décidé (1) que « ce n'était pas une « considération de faveur, mais un principe de *droit et*

(1) Sol. 7 juillet 1885, 14 mai 1897.

« *d'équité* d'après lequel une seule mutation ne doit donc
« ner lieu qu'à un seul droit, qui avait fait introduire dans
« le tarif fiscal le droit fixe de réunion d'usufruit » et
qu'il ne semblait pas possible d'appliquer ce principe,
lorsqu'il profite aux redevables et de l'écarter quand
son application serait favorable au Trésor. (*Voir dans cet
ordre d'idées l'art. 6120 du Rép. pér.*)

S'il est vrai que c'est par application d'un *principe
d'équité* que deux droits proportionnels ne sauraient
être perçus sur une mutation unique, on peut affirmer
que c'est par une véritable iniquité que l'administra-
tion ordonne la perception des deux natures de droits
et aboutit ainsi au paiement d'une somme supérieure au
droit proportionnel de vente à 5,50 %. Sans doute le
législateur n'a eu l'intention d'accorder aucune faveur
aux ventes d'usufruit ; il a simplement et logiquement
décidé que le droit de mutation ayant déjà été perçu, on
ne pouvait le percevoir une seconde fois, mais cette
exemption de droit proportionnel est, en elle-même,
une faveur accordée à l'acte qui constate la mutation
et qui devait être soumis au droit proportionnel.
L'exemption d'un deuxième droit de cette nature et le
principe même sur lequel il repose, ont été établis en
faveur des parties : ils ne sauraient, en aucun cas, aboutir
à une surélévation d'impôts.

Et sur quelles ventes frappe cette aggravation de
charges ? Sur les petites ventes : les ventes de 200, de
500, de 1000 fr., précisément celles que le législateur

s'efforce par tous les moyens équitables de favoriser et de dégrever.

Une interprétation léonine de la loi, manifestement contraire aux intentions du législateur de l'an VII, et aux préoccupations du législateur d'aujourd'hui, aboutit à ce résultat contraire à toute équité.

QUATRIÈME PARTIE.

CHAPITRE I

ÉTUDE CRITIQUE DU SYSTÈME ADMIS PAR LA LOI DE FRIMAIRE.

Dans le système fiscal actuellement en vigueur, l'usufruit, à quelque époque qu'il soit transmis est évalué en thèse générale à la moitié de la valeur de l'objet, et la nue propriété pour la première transmission est taxée en principe, comme la pleine propriété.

Les motifs qui ont pu conduire le législateur de l'an VII à adopter ces dispositions n'ont plus aujourd'hui aucune valeur. Il n'existait, en effet, à cette époque aucun moyen de calculer la durée d'un usufruit et d'autre part la nue propriété étant une sorte de pierre d'attente de la pleine propriété il avait paru naturel et

plus simple pour éviter de compromettre le recouvrement des droits de faire payer immédiatement au nu propriétaire le droit afférent à la toute propriété qu'il était appelé à recueillir un jour ou l'autre.

Le premier motif tiré de l'ignorance des conditions de durée de la vie humaine n'a pas de valeur, car on peut objecter avec raison que, par suite de calculs vérifiés par une longue expérience, il est possible d'apprécier, dans une certaine mesure, la durée probable d'un usufruit au moyen des tables de mortalité qui servent aux opérations des compagnies d'assurances et de la Caisse nationale des retraites pour la vieillesse. Quant à la deuxième règle elle aboutit en somme à couvrir de véritables exactions. La nue propriété n'a par elle-même presque aucune valeur et faire payer au nu propriétaire un droit afférent à un usufruit dont il ne recueillera peut-être jamais l'avantage, c'est lui faire payer beaucoup plus qu'il ne devra, car le trésor bénéficie ainsi d'intérêts qui ne lui étaient pas dus.

Voici d'ailleurs à titre d'exemple les conséquences désastreuses qu'entraîne l'application d'un pareil système, supposons qu'un homme vienne à mourir en laissant comme héritiers des frères et des sœurs, mais en instituant sa femme, âgée de 20 ans, comme légataire à titre universel de l'usufruit de sa succession. Les nues propriétaires acquittent l'impôt au taux de 8 fr 12 p. % sur la valeur entière des biens transmis, dont la veuve a la jouissance. Si l'on tient compte de la

perte d'intérêts qu'eussent subissés les héritiers, on constate que le taux de cet impôt augmente en raison directe de la durée de l'usufruit :

Après 14 ans.....	16 fr. 25 %
— 28 ans.....	32 — 50 —
— 42 ans.....	65 — » —
— 56 ans.....	130 — » —
— 70 ans.....	260 — » —

Contre de tels résultats, les nus propriétaires se résignent à des transactions ou à des conventions occultes qui lèsent le fisc mais leur permettent de différer le paiement d'un impôt qui, en somme, s'applique à des valeurs dont la jouissance peut ne jamais leur appartenir. Aussi pour se soustraire à de tels résultats et atténuer dans la mesure du possible ce que la loi avait de véritablement monstrueux on avait tout d'abord soutenu, quand le démembrement résultait de mutation par décès, que l'usufruit légué par le défunt avait le même caractère que les rentes ou les sommes d'argent léguées n'existant pas en nature dans le patrimoine héréditaire ; qu'il fallait en conséquence en déduire le montant de l'actif héréditaire imposable, sauf à assujettir l'usufruit à l'impôt d'après sa valeur propre. Mais cette théorie n'a pas été admise par la cour de cassation (1) ; elle a décidé que, le legs d'usufruit crée *une sorte de propriété nouvelle* « absolument hors de la consistance réelle de la succession. » (2).

(1) Cass. 23 septembre 1811.

(2) L'usufruit légal constituerait une sorte de propriété nouvelle créée par la loi.

Au surplus, l'article 578 C. civ. définit l'usufruit : « le droit de jouir des choses dont un autre a la propriété ». Le Code, a-t-on dit, considère donc la propriété comme résidant réellement sur la tête de celui qu'on appelle nu propriétaire, l'usufruit n'étant pour lui qu'une simple charge qui un jour ou l'autre disparaîtra.

Aussi, en admettant que l'usufruit soit *pars domini*, le nu propriétaire ne fait que payer par anticipation les droits afférents à cette propriété partielle qui doit lui revenir un jour.

Mais c'est précisément ce paiement anticipé qui est injuste.

Tel qu'il résulte de la loi, le système est d'ailleurs incomplet, plein d'anomalies et de lacunes regrettables que la jurisprudence s'est efforcé de combler plus ou moins heureusement. On a pu constater, en parcourant toutes les phases suivies par la nue propriété et l'usufruit depuis le jour où la propriété se trouve démembrée jusqu'au moment où elle se reconstitue, la complication extrême du système fiscal actuellement admis, ses injustices, ses difficultés d'application.

La perception de l'impôt nécessite le concours d'agents très exercés possédant des connaissances juridiques très nettes et très étendues. C'est à coup sur un grave inconvénient, mais c'est peut être le moindre.

Déjà nous avons signalé le défaut d'uniformité de la législation en ce qui concerne la valeur attribuée à la nue propriété pour le paiement des droits de mutation

au moment du démembrement. Sans vouloir revenir sur ce qui a été dit, nous rappellerons que la nue propriété est prise avec sa valeur réelle dans le cas de vente à deux personnes distinctes de l'usufruit et de la nue propriété qu'elle est estimée à une fois et demie sa valeur dans l'hypothèse où le vendeur d'un immeuble s'en réserve l'usufruit et qu'enfin, dans le cas où la nue propriété est constituée par voie d'échange, ou par acte à titre gratuit, entre vifs ou par décès, elle supporte l'impôt sur deux fois la valeur. On ne peut expliquer des résultats aussi singuliers. L'assimilation des échanges, aux mutations à titre gratuit, empêche du reste qu'on ne prête au législateur, ainsi que le voulait Merlin, l'intention de frapper par un surcroît d'impôt la gratuité de la mutation. Il s'agit en réalité d'une négligence qui se dérobe à toute explication « le « système de la loi, dit avec juste raison MM. Champion-
« nière et Rigaud, n'a rien de raisonnable et peut être
« rien de raisonné ; c'est une de ces négligences qui
« échappent malheureusement au législateur ».

On ne saurait d'ailleurs expliquer davantage pourquoi les transmissions de la nue propriété au cours du démembrement sont différemment taxées, suivant qu'elles s'opèrent à titre onéreux ou à titre gratuit.

Enfin l'injustice du système actuel apparaît surtout quand on envisage les conséquences fiscales de la réunion de l'usufruit à la nue propriété. Il se produit alors,

dans la situation des contribuables, des inégalités d'autant plus choquantes qu'elles sont plus marquées, certains contribuables acquittent une taxe à laquelle les autres ne sont pas assujettis, tandis que de son côté le Trésor perd souvent l'occasion de recouvrir des droits qui lui seraient légitimement dus. C'est ainsi que le donataire ou l'héritier de la nue propriété paie toujours l'impôt sur la valeur de la toute propriété tandis que l'acquéreur de la nue propriété n'acquitte le droit dans l'hypothèse où l'usufruit est vendu à un tiers, que sur la valeur de la nue propriété, représentée par le prix exprimé. Néanmoins, dans l'un, comme dans l'autre cas, la consolidation par voie d'instruction naturelle de l'usufruit est exempte de nouveau droit de mutation. Il est manifeste, cependant, que dans le cas de vente, la transmission d'usufruit échappe à tout droit proportionnel.

Aussi, depuis de nombreuses années on a senti le besoin de remanier à cet égard notre législation fiscale. Malheureusement les projets de réforme sur ce point ont toujours été joints à ceux qui proposaient d'admettre la déduction du passif dans les déclarations de successions. Mais tandis que les projets sur la déduction ont été jusqu'à présent constamment désapprouvés, on a toujours été d'accord, au contraire, pour chercher à modifier les principes d'après lesquels se trouve établie la valeur respective de la nue propriété et de l'usufruit.

Toutefois avant d'examiner les moyens qui ont été proposés pour réaliser cette réforme, il est intéressant de rechercher rapidement quels ont été, sur ce point, les principes adoptés par les législations étrangères.

CHAPITRE II

LÉGISLATIONS ÉTRANGÈRES

Le problème de l'évaluation de l'usufruit a été différemment tranché dans les législations étrangères. A cet égard celles-ci peuvent se diviser en deux groupes.

Les unes (Belgique, Espagne, Russie), ont adopté notre système, et fixent arbitrairement la valeur de l'usufruit à une quotité de la pleine propriété. Les autres au contraire, s'inspirent du droit romain (Prusse, Bavière, Pays-Bas, Canton de Genève) et fixent la valeur de l'usufruit d'après l'âge de l'usufruitier.

L'Italie enfin admet un système mixte.

1^{er} GROUPE

Législation Belge. — Fondée sur les mêmes principes que la législation française, la législation belge attire tout spécialement les regards. De bonne heure les Belges ont compris l'iniquité du système fiscal qui impose à l'acquéreur d'une nue propriété le paiement des mêmes droits de mutation qu'à l'acquéreur de la pleine propriété.

Aussi dès 1817 ils avaient adopté une série de mesures qui leur paraissaient de nature à concilier avec le respect des principes les intérêts du Trésor et ceux des contribuables.

Partant de ce fait, que le droit du nu propriétaire doit un jour se transformer en une pleine propriété, le législateur Belge a pensé, qu'en principe, le nu propriétaire doit payer les mêmes droits que l'acquéreur de la pleine propriété. Mais, comme en réalité le nu propriétaire est privé de la partie la plus avantageuse de son droit, il fallait, pour être juste, tenir compte de cette différence de situation. Dans ce but, la loi belge décide que le paiement des droits dus par le nu propriétaire reste suspendu pendant toute la durée de l'usufruit.

Le nu propriétaire n'a donc pas à faire un paiement immédiat et jouit ainsi des intérêts de la somme qu'il devra ultérieurement verser au Trésor.

Tel est le principe posé par la loi du 27 décembre 1817 dont l'article 20 est ainsi conçu :

« En cas d'usufruit, s'il s'agit de la succession d'un
« habitant de ce royaume, il sera sursis, jusqu'à l'époque
« de la réunion de l'usufruit à la nue propriété au paie-
« ment du droit de succession pour ce qui est recueilli ou
« acquis en nue propriété ainsi que pour les mutations
« de celle-ci ayant lieu par décès avant la réunion, sauf
« à fournir caution suffisante pour le droit dû. Il n'est
« point accordé de sursis pour le payement du droit de

« mutation; celui dû pour la propriété et celui dû pour
« l'usufruit seront simultanément acquittés dans le délai
« de l'art. 23, mais il ne sera dû aucun droit pour la réu-
« nion de l'usufruit à la nue propriété par décès ».

Il convient de remarquer que le sursis accordé ne s'applique pas aux mutations entre vifs, ni même à toutes les mutations par décès. En Belgique comme en France l'*acquéreur* ou le *donataire* d'une nue propriété est soumis au paiement de l'impôt comme s'il recueillait une pleine propriété. Il en est de même pour l'héritier ou le légataire s'il s'agit d'un immeuble situé en Belgique appartenant à un *non habitant*.

Le sursis n'est d'ailleurs accordé qu'à la condition de fournir une caution personnelle ou réelle, pour garantir le paiement des droits à l'extinction de l'usufruit.

Si, pendant la durée du sursis c'est-à-dire avant la consolidation, la nue propriété est transmise entre vifs, la mutation est passible du droit dû pour la *propriété entière sans réduction*, et il en est de même si la mutation s'opère par suite du décès d'un habitant du royaume. Dans ce dernier cas toutefois, les héritiers, moyennant caution, peuvent obtenir comme le possesseur primitif, un sursis pour le paiement des droits. En outre lorsque le droit à leur charge réuni au premier dépasse 15 %, il est réduit à ce taux et toutes les transmissions ultérieures par décès sont exemptées d'impôts. Enfin, *quelle que soit la cause de l'extinction de l'usufruit-*

cette extinction rend exigible le paiement des droits de mutation restés en suspens.

Telle est, dans ses grandes lignes, l'économie de la loi belge.

S'il est excessif d'évaluer au même taux la nue propriété et la pleine propriété, il est peut être excessif en sens inverse d'exonérer complètement le nu propriétaire du paiement des droits de mutation. En somme le nu propriétaire recueille une valeur, non furtive sans doute, mais réelle et très appréciable, dont il peut disposer et qui accroît son patrimoine. La justice est entre ces deux extrêmes. La nue propriété a une valeur certaine et c'est cette valeur, mais cette valeur seulement, qui doit, en équité, supporter l'impôt.

D'ailleurs la législation belge n'accorde de sursis que dans certains cas particuliers de mutation et sur ce point la loi manque d'uniformité. Enfin pris dans son ensemble ce système serait absolument impraticable en France, l'obligation de fournir et de faire agréer une caution en cas de sursis entraînerait dans un Etat aussi considérable que le nôtre et forcément plus décentralisé des complications inextricables, des erreurs ou des inégalités d'appréciation qu'on ne saurait tolérer sous peine de compromettre les intérêts du Trésor et la régularité qui doit exister dans l'administration de l'impôt.

II^e GROUPE

Quelques mots sur les législations du 2^e groupe : En

Allemagne, sauf dans le grand Duché de Bade, où l'usufruit est invariablement évalué aux deux cinquièmes de la propriété, la valeur de l'usufruit est calculée d'après l'âge de l'usufruitier.

Prusse. — Loi du 30 mai 1873, art. 17. On multiplie le revenu par :

16 quand le bénéficiaire de l'usuf. à 15 ans ou au-dessous

15	—	15 à 25 ans
14	--	25 à 35
12 1/2	---	35 à 45
10	---	45 à 55
7 1/2	---	55 à 65
5	---	65 à 75
3	---	75 à 90
2	---	80 et au-dessus.

Si l'usufruit cesse dans l'année suivant la mutation, le droit de mutation est perçu sur la valeur de la jouissance effective ; ce qui a été perçu en trop est restitué.

Bavière. — Loi du 18 août 1879, art. 13. On multiplie le revenu par :

18 quand le bénéficiaire a 15 ans ou au-dessous

17	--	a de 15 à 25 ans.
15 1/2	---	25 à 35
14	---	35 à 45
12	---	45 à 55
8 1/2	---	55 à 65
5	---	65 à 75
3	---	75 à 80
2	---	80 et au-dessus.

En **Wurtemberg**, il y a un système analogue, (tableau annexé au décret du 26 mars 1881, en exécution, de l'article 8 de la loi du 24 mars 1881).

En **Alsace-Lorraine**, la loi du 12 juin 1889, art. 11, vient de rendre applicable un tarif identique à celui de la Bavière, sauf sur un point ; lorsque le bénéficiaire a de 25 à 35 ans, on multiplie le revenu par 16 en Alsace-Lorraine, au lieu de 15 1/2 en Bavière.

Pays-Bas. — Loi du 28 mai, 1869, art. 10. Le revenu des biens est évalué à 4 1/2 % de leur valeur fiscale et ce revenu est multiplié par des nombres variant avec l'âge de l'usufruitier.

Suisse. — **Chili.** — **Guatémala.** — Dans certains cantons suisses (le canton de Vaud par exemple) au Chili et au Guatémala les transmissions d'usufruit à titre gratuit sont dispensées d'impôt, mais l'usufruitier est tenu, pendant la durée de son usufruit, de payer au nu propriétaire les intérêts des droits de mutation⁽¹⁾ acquittés par ce dernier comme sur la toute propriété.

SYSTÈME MIXTE

Législation italienne

En Italie, le législateur a procédé tout récemment à une refonte générale de toutes les lois concernant l'enregistrement et le timbre, sur ce point il est à souhaiter que nous imitions nos voisins (1).

(1) Par un décret du 20 mai 1896 le Ministre des Finances avait institué à Rome une commission de 17 membres chargée de

La législation italienne avons nous dit admet sur le point qui nous occupe un système mixte. On n'a pas cru devoir décider comme cela a lieu dans les lois française et belge que l'usufruit serait dans *tous les cas* évalué à une quotité fixe de la pleine propriété, on a voulu tenir compte dans une certaine mesure de l'âge de l'usufruitier et la valeur de l'usufruit a été fixée ainsi qu'il suit :

Art. 16

Texte italien

Nei trasferimenti a titolo gratuito, tanto per atto tra vivi che per causa di morte, se l'usufrutto o l'uso, a cui si parifica l'abitazione, è a tempo indeterminato o non minore di 10 anni, la tassa proporzionale si applica sulla metà dell'intero valore della cosa quando l'usufruttuario o la persona, sulla cui vita fosse stabilita la durata dell'usufrutto o dell'uso, non avesse compiuti 50 anni di

Art 16

Texte français

Dans les mutations à titre gratuit soit par actes entre vifs, soit pour cause de mort, si l'usufruit ou l'usage, auquel on assimile le droit d'habitation est à temps indéterminé ou doit durer plus de dix ans la taxe proportionnelle se liquide sur *la moitié* de la valeur entière de la chose quand l'usufruitier ou la personne sur la tête de laquelle l'usufruit est constitué n'a pas encore

réunir en un texte unique toutes les lois concernant le timbre et l'enregistrement. Cette commission était composée de membres du parlement, du procureur général de la Cour de Cassation, du Directeur général des Domaines, d'un Intendant des finances, d'un Conservateur des hypothèques et d'un Receveur de l'enregistrement. Elle se mit à l'œuvre avec une telle activité que l'année suivante son travail était achevé et un décret royal du 20 mai 1897 approuvait le nouveau texte de loi. (Testo unico delle leggi sulla Tasse di Registro — Roma Stamperia reale, D. Ripainonti, 1897)

età ; ed al quarto dello stesso valore, ove li abbia compiti.

Se l'usufrutto o l'uso è limitato a tempo minore di 10 anni, sarà valutato a tanti ventesimi del valore della proprietà quanti sono gli anni della sua durata. Trattandosi però d'un usufruttuario o usuario, che abbia compiuto l'età di 50 anni, l'usufrutto, o l'uso, quando anche sia determinato per più di 5 anni, non sarà valutabile al di là di cinque ventesimi.

accomplis sa cinquantième année, et *sur le quart* de cette valeur si cette personne a dépassé cet âge. Si l'usufruit ou l'usage doit durer moins de dix ans, il est évalué à autant de vingtièmes de la valeur de la propriété qu'il existe d'années de jouissance sous cette réserve toutefois, que quand l'usufruitier ou usager est âgé de plus de 50 ans, l'usufruit ne peut-être en aucun cas évalué à plus de cinq vingtièmes.

Quant à la valeur imposable de la nue propriété elle est égale à la différence existant entre la valeur de la pleine propriété et celle de l'usufruit, ce qui est absolument exact.

Lors du démembrement le nu propriétaire n'est assujetti au paiement de l'impôt que sur la valeur de la nue propriété, mais au moment de la réunion de l'usufruit, il acquitte le complément d'impôt auquel aurait donné lieu, à l'époque du démembrement la transmission de la pleine propriété.

Art. 17

Texte italien

Nei trasferimenti della nuda proprietà, sia per atto tra vivi a titolo gratuito, sia per causa di morte, il valore della medesima de assoggettarsi a tassa all'epoca del trasferimento si riterrà uguale alla differenza

Art. 17

Traduction

Dans les transferts de la nue propriété soit par acte entre vifs à titre gratuit soit pour cause de mort la valeur de cette nue propriété à soumettre à l'impôt à l'époque de la mutation sera égale à la différence

tra il valore della piena proprietà e quello dell'usufrutto.

Al cessare poi dell'usufrutto o dell'uso sarà dovuta la tassa sul valore per cui l'usufrutto o l'uso fu detratto allorché venne tassata la nuda proprietà.

Quest'ultima disposizione è applicabile anche alle riunioni dell'usufrutto alla nuda proprietà trasferita a titolo oneroso, con la diversità però che la tassa da esigersi alla riunione dell'usufrutto o dell'uso deve colpire la differenza tra il prezzo corrispettivo tassato all'epoca della alienazione ed il valore della piena proprietà.

entre la valeur de la pleine propriété et celle de l'usufruit.

A l'extinction de l'usufruit, le droit sera dû sur la valeur pour laquelle l'usufruit a été déduit lors de la perception du droit sur la nue propriété.

Cette dernière disposition est également applicable aux réunions de l'usufruit à la nue propriété transmise à titre onéreux, à la différence que la taxe à exiger à la réunion de l'usufruit doit frapper la différence entre le prix correspondant assujetti au droit lors de l'aliénation de la valeur de la pleine propriété.

Ce système est beaucoup plus juste que le notre, car le nu propriétaire n'est jamais assujetti au paiement de l'impôt que proportionnellement à la valeur de la nue propriété qui lui est transmise; en outre on tient compte pour l'évaluation de l'usufruit de l'âge de l'usufruitier. Cependant cette législation a été l'objet de vives critiques dans une note de la Direction Générale de l'Enregistrement fournie à l'appui d'un projet de réforme présenté par le gouvernement le 20 mars 1880, (J. E. 21.328.) Mais ces critiques n'ont pour ainsi dire aucune portée, car elles sont basées sur une erreur de traduction du texte italien. En effet la traduction contenue dans cette note porte « si l'usufruit est à temps indéterminé ou doit durer plus de dix ans il représente la *valeur*

entière de la chose lorsque l'usufruitier n'a pas 50 ans révolus.... » et le commentateur ajoute « qu'il est bien surprenant qu'un usufruit constitué sur la tête d'une personne de 50 ans absorbe la totalité de la valeur de l'objet.... »

Un mot suffit pour détruire ces critiques : la loi ne dit pas que l'usufruit, dans ce cas, représente la *valeur entière* de la chose, mais bien la *moitié* de cette valeur..., « la tassa proporzionale si applica sulla metà dell'intero valore della cosa.... » (art. 46).

LÉGISLATION ANGLAISE.

A l'égard du problème qui nous occupe, l'étude des autres législations ne présente guère d'intérêt. Il en est toutefois qui offrent à ce point de vue des dispositions spéciales tenant à la constitution même de la propriété. Tel est le cas de l'Angleterre.

L'impôt de la mutation par décès ne porte jamais sur leur valeur intégrale des biens immeubles, mais sur ce qu'on appelle « l'intérêt de vie de l'héritier » c'est-à-dire sur le temps plus ou moins long, pendant lequel, à raison de son âge, il est présumé devoir conserver la propriété des immeubles. En Angleterre, en effet, grâce à l'usage des substitutions et des emphytéoses prolongés parfois jusqu'à dix siècles, bien des propriétaires fonciers, sont en fait, réduits en quelque sorte à la condition de simple usufruitier.

CHAPITRE III

Réformes à réaliser.

PROJET.

TEXTE ADOPTÉ PAR LA CHAMBRE.

Appréciation.

Nous pouvons maintenant apprécier la nature des réformes à opérer et les moyens pratiques à mettre en œuvre pour les réaliser. Il importe tout d'abord de rétablir l'équilibre des charges entre les contribuables en les assujettissant tous aux mêmes impôts. Dans ce but, il faut trouver une même base de perception pour tous les cas où s'opère le démembrement de la propriété ; il faut assurer le recouvrement de l'impôt et éviter au nu propriétaire l'obligation rigoureuse qui lui incombe actuellement de faire l'avance de droits, de mutation

applicables à une mutation qui n'est pas encore effectuée. Il faut enfin parvenir à une évaluation plus exacte de la valeur respective de l'usufruit et de la nue propriété.

Si l'on veut maintenir le principe consacré par la loi de frimaire, qui assimile la nue propriété à la pleine propriété, par ce motif que la nue propriété en définitive conduit toujours à l'acquisition de la pleine propriété, on ne peut adopter que l'un ou l'autre de ces deux systèmes :

Ou le nu propriétaire acquittera dans *tous les cas*, lors du démembrement, le droit afférent à la transmission de la pleine propriété, ou il ne paiera, lors de la constitution de son droit, qu'une partie de l'impôt afférent à la mutation de la pleine propriété, la perception du complément de la taxe étant ajournée à l'extinction de l'usufruit.

Le régime actuel manque absolument d'unité, tantôt il admet le premier système (au cas de vente avec réserve d'usufruit, en cas d'échange ou de mutation à titre gratuit) tantôt le second (vente de la nue propriété et de l'usufruit à deux personnes différentes, vente de nue propriété mobilière avec réserve d'usufruit), parfois même il n'en applique aucun et la mutation échappe à l'impôt (extinction naturelle de l'usufruit dans les cas où le nu propriétaire n'a payé l'impôt que sur la valeur de la nue propriété).

Si l'on veut un système d'impôt logique et bien coordonné il faut opter :

Le premier système doit être écarté, car il va à l'encontre du but proposé et aggrave la situation actuelle du contribuable.

Le deuxième, au contraire, semble tout concilier. En effet, dans ce système, l'acquéreur de la nue propriété ne paie tout d'abord l'impôt que sur la valeur qui lui est transmise, puis il complète le versement des droits exigibles lors de la réunion de l'usufruit à sa nue propriété. C'est en somme le système adopté en Italie et en Belgique. Mais de la théorie à la pratique il y a souvent fort loin, et quand ils'agit d'opérer le recouvrement des droits complémentaires dûs par le nu propriétaire à l'extinction de l'usufruit, on peut se trouver fort embarrassé. En Belgique, le paiement du complément de droit exigible à la cessation de l'usufruit, est assuré par l'engagement d'une caution ou la remise d'un nantissement. En Italie, aucune précaution spéciale n'est prise pour assurer la rentrée de l'impôt. L'adoption du système Italien en France équivaldrait dans la plupart des cas à l'abandon du complément de droit exigible. Aussi le sursis dans le paiement ne pourrait être admis qu'avec l'adjonction de garanties suffisantes pour assurer le paiement des droits différés.

Les frais, les complications de toute nature, les lenteurs qu'entraîneraient fatalement pour l'administration l'obligation où elle se trouverait d'apprécier la valeur de la garantie offerte doivent faire rejeter ce système. D'ailleurs, les nues propriétés importantes, et les successions

opulentes pourraient seules, en fait, bénéficier du tempérament qui serait apporté à la rigueur actuelle.

A diverses reprises on a tenté de résoudre le problème. M. Maujan, dans son projet de réforme générale de l'impôt (année 1892), demandait que l'exigibilité des droits de la nue propriété fût retardée jusqu'à la réunion de cette dernière avec l'usufruit.

Quand à l'usufruitier, il aurait payé immédiatement l'impôt sur la moitié de la valeur de son acquisition. Ce système modifiait le mal sans le supprimer : il maintenait pour l'usufruit, les évaluations arbitraires de la loi, en outre, le Trésor ne recueillait lors du démembrement qu'une partie du droit auquel il pouvait légitimement prétendre.

Le projet de réforme présenté aux chambres en 1880 par M. Magnien, ministre des finances (1) échappait à ces critiques et reposait sur un principe absolument différent de celui qui paraît servir de base au système actuellement admis.

Ce projet donna lieu à un rapport favorable de la commission, mais il ne put entrer en discussion avant la fin de la législature.

Présenté de nouveau par M. de Gasté, pour le budget de 1882 ; par M. Duché, pour les budgets de 1886, 1887, 1888 ; par la Commission du budget de 1888 ; par M. Peytral, ministre des finances au mois d'octo-

(1) Chambre. Séance du 20 mars 1880, *Journ. off.*, 27 avril 1880. p. 4547.

bre 1888 (1); par M. Boudenoot, auteur d'un rapport supplémentaire sur le projet du Gouvernement (2); par M. Dupuy-Dutemps, rapporteur de la Commission chargée d'examiner la proposition de loi de M. Maujan sur la réforme de l'impôt (9 juillet 1892); par M. Burdeau, ministre des finances (8 février 1894); par M. Dupuy-Dutemps, auteur d'un rapport sur le projet du Gouvernement (5 juillet 1894); enfin, en 1895, par M. Doumer, ministre des finances, ce projet, incorporé à celui de la réforme de l'impôt des successions, a été adopté par la Chambre des Députés, dans sa séance du 21 novembre 1895 (3).

Voici le texte voté par la Chambre :

« Art. 5. — La valeur de la nue propriété et de l'usu-
» fruit des biens meubles et immeubles est déterminée
» pour la liquidation et le paiement du droit propor-
» tionnel, ainsi qu'il suit, savoir :

» 1° Pour les transmissions à titre onéreux de biens,
» autres que créances, rentes ou pensions, par le prix
» exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital,
» sauf application des articles 17 de la loi du 22 frimaire
» an VII et 13 de celle du 23 août 1871.

» 2° Pour les échanges et pour les transmissions entre
» vifs à titre gratuit, ou celles qui s'opèrent par décès,

(1) Annexe au procès-verbal de la séance de la Chambre du 15 octobre 1888.

(2) Ce rapport fut déposé le 4 juillet 1892.

(3) *J. Off.* du 23 novembre 1895.

» des mêmes biens, par une évaluation faite de la
» manière suivante : si l'usufruitier a moins de vingt-
» ans révolus, l'usufruit est estimé aux sept dixièmes
» et la nue propriété aux trois dixièmes de la propriété
» entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les
» règles sur l'enregistrement ; au-dessus de cet âge,
» cette proportion est diminuée pour l'usufruit et
» augmentée, pour la nue propriété, d'un dixième par
» chaque période de dix ans, sans fraction ; à partir de
» soixante-dix ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la pro-
» portion est fixée à un dixième pour l'usufruit et à neuf
» dixièmes pour la nue propriété. Pour déterminer la
» valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que
» des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette
» nue propriété. L'usufruit constitué pour une durée fixe
» est estimé aux deux dixièmes de la valeur de la
» propriété entière par chaque période de dix ans de la
» durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge
» de l'usufruitier... »

Ce texte fut modifié par la Commission du Sénat :
Au § 2 de l'article 5, elle a ajouté :

« Toutefois dans le cas d'usufruits successifs, l'usu-
» fruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu propriétaire
» aura droit à la restitution d'une somme égale à ce
» qu'il aurait payé en moins, si le droit acquitté par lui
» avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ;
» mais cette restitution aura lieu dans les limites seule-
» ment du droit dû par celui-ci. Il n'est rien dû pour
» la réunion de l'usufruit à la propriété. »

En somme, à part quelques modifications de détail, le système qui sera vraisemblablement adopté est celui qui avait été proposé en 1880. Il repose essentiellement sur les deux principes suivants :

1° Lors du démembrement de la propriété, perception *immédiate* de la *totalité du droit applicable à la nue propriété*, de manière qu'il n'y ait jamais aucun droit en suspens.

2° Détermination de la valeur respective de la nue propriété et de l'usufruit suivant un tarif calculé d'après l'âge de l'usufruitier, en sorte que les mutations de ces démembrements soient assujetties à des taxes différentes en rapport avec la plus value ou la diminution des droits cédés.

Le législateur actuel se place à un tout autre point de vue que celui de l'an VII. Le législateur de l'an VII ne voulait pas que celui qui recueille la pleine propriété par démembrements successifs soit mieux traité que celui auquel elle est dévolue en une seule fois. Le notre ne considère plus la personne du bénéficiaire de la mutation, mais la mutation elle-même. On a reconnu que le démembrement de la propriété ne doit pas être une cause d'enrichissement pour le Trésor *car en réalité le démembrement ne crée pas une nouvelle valeur* et on a voulu taxer l'usufruit et la nue propriété sur leur valeur réelle.

Un député, M. Rose (1), avait proposé d'ajouter à

(1) Chambre. Séance du 16 novembre 1895. *J. off.* du 17 novembre 1895, pp. 2379 et suivantes.

l'article 5 du projet voté par la chambre une disposition ainsi conçue : « Lors de la réunion de l'usufruit
« à la nue propriété, le nu propriétaire devra, dans
« tous les cas, *compléter le paiement du droit de*
« *mutation*, en acquittant ce droit sur une somme
« égale à la valeur attribuée à l'usufruit au moment où
« il a pris naissance. »

Cette disposition se retrouve dans la législation italienne (loi du 13 septembre 1874), dans la législation autrichienne (loi du 9 février 1850) dans la législation belge (loi du 17 décembre 1851). Elle a été reproduite par M. Cordelet, sénateur, dans son contre projet avec une légère variante : il ajoutait : « mais sous la déduc-
« tion de l'intérêt à 3 % du montant du droit déjà
« acquitté. » Cette déduction avait pour but de placer le nu propriétaire dans une situation équivalente à celle résultant pour lui de certaines législations lui faisant acquitter le droit entier, mais seulement à l'extinction de l'usufruit (législation allemande).

C'est avec raison, selon nous, que la Chambre et la Commission du sénat ont rejeté ces amendements.

Ainsi que nous l'avons déjà dit, la division de la transmission ne doit pas être une cause d'enrichissement pour le Trésor. Quand une succession est recueillie par deux personnes, usufruitière et nu propriétaire, il n'y a en réalité qu'une propriété transmise, et un seul droit de mutation doit être perçu, supporté, d'ailleurs, par l'usufruit et la nue propriété proportionnellement à leur

valeur respective. La valeur réelle de la nue propriété consiste comme l'a fort bien marqué le législateur italien, dans celle de la toute propriété, diminuée de celle de l'usufruit, et lorsque ce dernier droit réel s'éteint, aucun droit de mutation ne doit être perçu.

A ce point de vue, la difficulté consistait précisément à déterminer la valeur comparative de la nue propriété de l'usufruit.

Dans les cessions à titre onéreux, la valeur respective de la nue propriété et de l'usufruit est naturellement déterminée par le prix stipulé.

Mais quand le démembrement s'opère au moyen d'une mutation ne comportant pas l'expression d'un prix, il faut recourir à un équivalent. Or l'usufruit est un droit viager dont la valeur décroît à mesure qu'approche le terme de son extinction que marque ordinairement le décès de l'usufruitier. Dès lors, en déterminant au moyen des meilleures tables de mortalité (Deparcieux et Duvillard) le temps probable que l'usufruitier a encore à vivre et en tenant compte du revenu des biens dont il jouit, on a pu évaluer avec quelque exactitude la valeur comparative de l'usufruit et de la nue propriété.

Il était impossible évidemment de tenir compte pour la liquidation de l'impôt du revenu réel de chaque espèce de bien. Aussi, on a pris une moyenne générale du revenu des valeurs mobilières ou immobilières et l'on a adopté le taux de 4 %.

Pour un usufruitier de moins de 10 ans, les tables de

mortalité indiquent comme durée probable de l'existence 46 ans. Or le problème se posait ainsi: quel est la valeur immédiate de 1 franc produisant 4 0/0 d'intérêt dont on n'aura la jouissance que dans 46 ans? Les calculs démontrent que cette valeur est de 0 fr. 16 centimes, ce qui donne pour l'usufruit une valeur de 0 fr. 84 centimes.

En comparant ces résultats à l'unité on voit que l'usufruit dans ces conditions a une valeur de $\frac{17}{20}$ et la nue propriété de $\frac{3}{20}$.

Ces calculs étant appliqués à chaque période de 10 ans donnent les résultats suivants :

AGE de l'usufruitier	DURÉE PROBABLE DE L'USUFRUIT D'après les tables de Deparieux et Duvillard		VALEUR de 1 FRANC (le revenu étant de 4 %)		QUOTE-PARTS	
			En Nue- Propriété	En Usufruit	De la Nue- Propriété	De l'Usufruit
		Moyenne				
10 ans	Dep. 46 Duv. »	46	0 164,613	0 835,336	3/20* 292.277	16/20* 707.722
20 ans	Dep. 41,3 Duv. 35,8	39,11	0 208,289	0 791,710	4/20* 165.780	15/20* 834.219
30 ans	Dep. 36,10 Duv. 29,50	33,11	0 274,094	0 725,905	5/20* 481.883	14/20* 518.116
40 ans	Dep. 29 Duv. 23	26	0 360,689	0 639.310	7/20* 213.784	12/20* 786.215
50 ans	Dep. 21 Duv. 16,10	18	0 474,642	0 525,357	9/20* 492.848	10/20* 506.151
60 ans	Dep. 14 Duv. 11	12	0 600,574	0 399,425	12/20* 011.481	7/20* 988.518
70 ans	Dep. 7,11 Duv. 6,6	7,2 1/2	0 759,917	0 240,082	15/20* 198.256	4/20* 801.643
80 ans	Dep. 4 Duv. 3,4	3,80	0 854,804	0 145,175	17/20* 096.083	2/20* 902.216
90 ans	Dep. 1,6 Duv. 3	2,3	0 924,556	0 075,443	18/20* 491.124	1/20* 508.877

C'est en se basant sur ces résultats mathématiques qu'on a déterminé la valeur comparative de l'usufruit et de la nue propriété. Les usufruits constitués pour une durée fixe, *ad diem*, ayant une valeur plus grande, que les usufruits viagers, ont été évalués d'une manière spéciale. L'hypothèse fréquente d'usufruits successifs a été prévue, et on a décidé avec juste raison, qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte des usufruits non ouverts à l'époque du démembrement pour déterminer la valeur de la nue propriété, car juridiquement ces usufruits n'ont aucune existence puisqu'ils sont subordonnés à la survie des appelés. D'ailleurs, c'est un principe fondamental en matière d'impôt de mutation que les droits sont dûs d'après les faits existants au jour de la perception sans qu'il y ait à se préoccuper des événements ultérieurs, ni des changements que la situation peut éprouver après le paiement (art. 60 du 22 frimaire). Toutefois, la Commission du Sénat a légèrement modifié le texte adopté par la Chambre. (*Voir supra*). Cette modification était d'ailleurs fort juste. Elle porte atteinte il est vrai, au principe consacré par l'art. 60 de la loi de frimaire, mais il faut louer le Sénat de s'être écarté des principes pour adopter le parti de l'équité. Voici en effet à quels résultats on aurait pu arriver. En supposant un premier usufruitier de 70 ans on voit que l'impôt mis à sa charge est de $\frac{1}{10}$ du droit dû pour la pleine propriété, le nu propriétaire payant $\frac{9}{10}$. Si à cet usufruitier vient à succéder un autre usufruitier âgé de

15 ans, ce dernier devant payer les 7/10 du droit de mutation, il serait arrivé, qu'en définitive, le Trésor eut encaissé 17/10 du droit de mutation. Il était juste d'ajouter ce correctif.

En Alsace-Lorraine, la loi du 12 juin 1889, contient une disposition analogue à celle votée par la Commission du Sénat. Lorsqu'une succession est grevée de charges dépendant d'une condition suspensive, elles ne sont pas tout d'abord déduites de l'actif imposable mais, si la condition vient à se réaliser, ce qui a été payé en trop est restitué.

Le § 3 de l'art. 5 du nouveau projet est ainsi conçu :

« Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes ou pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent, d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7, 9 de l'art. 14 de la loi du 22 frimaire an VII. »

Ce texte présente deux différences de rédaction avec l'article de la loi de frimaire auquel il se rapporte. Celle-ci ne prévoit que les rentes perpétuelles et viagères ; on a remplacé le mot « viagères » par les mots « rentes non perpétuelles » comprenant à la fois les rentes viagères proprement dites, et les rentes temporaires, voulant ainsi prévenir le retour des difficultés qui s'étaient produites à cet égard. De même on a remplacé les mots

« cessions ou transports » employés dans les numéros 229 de l'art 14 par le terme plus général de « transmissions ».

Le projet d'ailleurs ne modifie en rien les bases adoptées par la loi de frimaire pour déterminer la valeur de la pleine propriété. C'est ainsi qu'on continue à déterminer la valeur de la toute propriété des rentes par la capitalisation des arrérages au denier 10 ou 20.

Dans le nouveau projet de loi, la valeur de l'usufruit est établie en tenant compte de l'âge de l'usufruitier. Il est donc nécessaire que l'administration soit armée de manière à pouvoir exiger et contrôler les indications qui lui seront désormais indispensables.

L'article 6 du projet de la loi votée par la Chambre, répond à cet objet.

« Les actes et déclarations régis par les dispositions
« des deux derniers paragraphes de l'article 5 feront
« connaître la date et le lieu de la naissance de l'usu-
« fruitier, et si la naissance est arrivée hors de France
« ou d'Algérie, il sera, en outre justifié de cette date
« avant l'enregistrement, à défaut de quoi, il sera perçu
« les droits les plus élevés qui pourraient être dus au
« Trésor et la perception ainsi établie ne donnera lieu
« à aucune restitution. L'indication inexacte de la date
« et du lieu de naissance de l'usufruitier sera passible,
« à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément
« du droit simple exigible. »

Toutefois, la Commission du Sénat a apporté quelques

modifications à la rédaction de cet article : 1° faute de justification de l'âge de l'usufruit les droits les plus élevés pouvant être dûs sur l'usufruitier seront réclamés « sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux « ans, sur la représentation de l'acte de naissance, dans « le cas où la naissance aurait lieu hors de France ou « d'Algérie. ».

Cette modification a été introduite par suite du délai relativement court importé aux héritiers pour souscrire la déclaration de succession ; « 2° l'indication inexacte « de la date de la naissance de l'usufruitier sera passible à titre d'amende, d'un droit en sus égal au supplément de droit simple exigible. Le droit le plus « élevé deviendra exigible si l'inexactitude de la déclaration porte sur le lieu de naissance, sauf restitution « si la date de naissance est reconnue exacte. » (1).

Telle est la loi actuellement soumise aux délibérations du Sénat. Espérons que les membres de la Haute assemblée, ajoutant un nouveau service à ceux qu'ils ont déjà rendus, voteront sans tarder une réforme depuis trop longtemps attendue.

(1) Art. 71 in fine du projet de la Commission du Sénat.

Vu : LE PRÉSIDENT DE LA THÈSE,
ANDRÉ WEISS.

Vu : LE DOYEN,
GLASSON.

Vu et permis d'imprimer,
LE VICE RECTEUR DE L'ACADÉMIE DE PARIS,
GREARD.

BIBLIOGRAPHIE.

BEAUMANOIR. — Coutume de Beauvoisis.

BOSQUET. — Dictionnaire raisonné des domaines et droits domaniaux, édit., 1782.

BRODEAU. — Coutume de Paris (édit., 1669).

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, de timbres et d'hypothèques, 1839-1851.

DALLOZ. — Répertoire, v^o Enregistrement.

DEMANTE. — Principes de l'enregistrement, (3^e édit., 1878-1880.)

DION CASSIUS. — Histoire Romaine, (frag. LV-25-LXXXVII.)

DICTIONNAIRE DES DROITS D'ENREGISTREMENT, DE TIMBRE ET DE GREFFE.

DURUY. — Histoire des Romains, 1885 t. III.

GARNIER. — Répertoire général de l'enregistrement, 7^e édit., 1890-1892.

— Répertoire périodique.

GUILLAUD. — Etude sur la Vicesima (thèse, 1895.)

INSTRUCTIONS GÉNÉRALES DE L'ADMINISTRATION.

JOURNAL DE L'ENREGISTREMENT.

MAGUÉRO. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, édit., 1892.

— Revue de l'Enregistrement.

— Théorie de l'impôt sur les successions (thèse 1881.)

MERLIN. — Répertoire, v^o Enregistrement.

NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, (2^e édit., 1895.)

PLINE le JEUNE. — Panégyrique de Trajan, §§ 37-38-39-40.

SERRIGNY. — Droit public et administratif romain, édit 1862.

TACITE. — Annales, liv. II, ch. 42.

WAHL. — Impôt sur les mutations par décès (thèse 1886.)

TABLE DES MATIÈRES

	Pages.
INTRODUCTION.....	1

PREMIÈRE PARTIE

Droit Romain

CHAPITRE I ^{er} . — Notions générales sur les impôts de mutation en droit romain.....	3
§ I ^{er} Mutation entre vifs.....	3
§ II Mutation par décès. — Lex Julia Vicesina héréditatum	5
CHAPITRE II. — La lex Julia a-t-elle établie un tarif différents pour les mutations de l'usufruit et de la nue propriété.....	14

DEUXIÈME PARTIE

Ancien Droit

CHAPITRE I ^{er} . — Droit féodal.....	23
CHAPITRE II. — Droit monarchique. Centième denier..	33
CHAPITRE III. — Droit intermédiaire.	39

TROISIÈME PARTIE

DROIT MODERNE

<i>Observations préliminaires</i>	42
CHAPITRE I ^{er} . — Démembrement de la propriété: Constitution de l'usufruit et de la nue propriété. Droits exigibles	46

CHAPITRE II. — Transmissions successives de la nue propriété et de l'usufruit au cours du démembrement....	59
CHAPITRE III. — Reconstitution de la propriété par suite de l'extinction de l'usufruit.....	76

QUATRIÈME PARTIE

CHAPITRE I ^{er} . Etude critique du système admis par la loi de frimaire.....	112
CHAPITRE II. — Législations étrangères.....	119
CHAPITRE III. — Réformes à réaliser. Projets. Texte adopté par la Chambre. Appréciation.....	129

BUZANÇAIS (INDRE), IMPRIMERIE DEVERDUN.
